UNIVERSITATEA DIN BUCUREŞTI
FACULTATEA DE DREPT

ELEMENTE DE CONTABILITATE

Prof. univ. dr. ION BUCUR

2011

INTRODUCERE

Complexitatea crescândă a mediului economic şi de afaceri reclamă exigenţe sporite faţă de formarea conştiinţei şi comportamentului economic al viitorilor specialişti.

Amploarea şi profunzimea transformărilor din economia românească reclamă intensificarea preocupărilor privind reglementarea raporturilor economico-juridice în conformitate cu aceste evoluţii şi cu cerinţele armonizării contabilităţii cu Directivele europene şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate.

În conţinutul acestei lucrări sunt integrate elementele semnificative din aceste directive şi standarde, precum şi reglementările din domeniul contabilităţii în România.

Fundamentarea judicioasă a deciziilor privind gestionarea eficientă a patrimoniului impune furnizarea unor informaţii contabile pertinente, inteligibile şi credibile, care să ofere o imagine reală şi fidelă asupra patrimoniului şi situaţiei financiare a întreprinderii şi care să satisfacă nevoile unei game tot mai largi de utilizatori.

Demersul metodico-didactic îşi propune să ofere modalităţile cele mai eficiente pentru înţelegerea şi aprofundarea problemelor specifice contabilităţii, a conceptelor şi instrumentelor specifice analizei financiare, care să permită aprecierea şi poziţia financiară a întreprinderii, cunoaşterea şi controlul rezultatelor.

Obiectivele generale ale modului sunt :

- asigurarea cadrului teoretic necesar accesului la raţionamentul contabil;
- înţelegerea postulatelor şi convenţiilor contabile;
- iniţierea în cunoaşterea principalelor elemente teoretice şi practice ale obiectului şi metodei de cercetare a contabilităţii;
- cunoaşterea principiilor, procedeelor şi instrumentelor specifice utilizate pentru reflectarea stării, structurii şi modificării patrimoniului agenţilor economici;
- dobîndirea cunoştinţelor necesare folosirii metodelor şi indicatorilor pentru înţelegerea situaţiei finanicare;
- deprinderea instrumentelor şi pârghiilor finanicar-contabile şi juridice necesare evaluării şi controlului modului de gestionare a patrimoniului;

Modulul este structurat pe 11 unităţi de învăţare care, la rândul lor, cuprind obiectivele specifice acestora, temede reflecţie, teste de autoevaluare, lucrări de verificare şi bibliografie necesare dobândirii cunoştinţelor de bază de către studenţi.

În anumite cazuri, sunt propuse şi aplicaţii practice care să faciliteze buna înţelegerea cunoştinţelor teoretice.

Aprecierea nivelului de pregătire se stabileşte de către tutore, pe baza evaluării continue şi a rezultatelor obţinute la examen.

SUCCES!

Unitatea de învățare 1
OBIECTUL ŞI METODA CONTABILITĂȚII

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.1
1.1. Scurtă privire istorică asupra contabilității
1.2. Definiția şi obiectul contabilității
1.3. Patrimoniul ca obiect al contabilității
1.4. Sfera de cuprindere şi funcțiile contabilității
1.5. Metoda şi principiile metodei contabilității
1.6 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
1.7. Lucrare de verificare Unitatea 1
1.8. Bibliografie pentru Unitatea 1

Obiectivele unității de învățare 1

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- descifrați sensurile conceptului de contabilitate ;
- recunoaşteți etapele constituirii contabilității ca ştiință;
- definiți obiectul contabilității;
- cunoaşteți conținutul şi structura patrimoniului;
- delimitați sfera de cuprindere a contabilității;
- înțelegeți conținutul contabilității în partidă dublă.

1.1. Scurtă privire istorică asupra contabilității

Conceptul de contabilitate este utilizat cu sensuri diferite. În primul rând, prin contabilitate se înțelege forma de evidență şi tehnicile prin care se consemnează, se culeg şi se prelucrează informațiile referitoare la situația economico-financiară a unui sistem economic – întreprindere, firmă, economie națională. În acest cadru, contabilitatea desemnează şi totalitatea informațiilor referitoare la existența şi mişcarea patrimoniului unui agent economic şi stocarea în documentele şi registrele contabile.

În al doilea rând, prin conceptul de contabilitate se desemnează ştiința care are drept obiect fundamentarea principiilor, metodei şi tehnicilor de obținere, prelucrare, analiză şi utilizare a informațiilor contabile, de organizare şi conducere a practicii contabile.

În fine, în al treilea rând, prin contabilitate se înțelege în practică şi compartimentul funcțional din structura organizatorică a unei întreprinderi care realizează activitatea de evidență contabilă.

Din cele de mai sus rezultă că noțiunea de contabilitate se referă atât la practica de contabilitate, cât şi la ştiința care orientează această practică.

Constituirea contabilității ca ştiință şi ca sistem de principii şi tehnici de înregistrare, este rezultatul unui proces îndelungat şi complex. Originile acestuia sunt căutate uneori în formele simple şi primare de evidență din antichitate.

Începuturile contabilității se găsesc în registrele comerciale, în care, o dată cu dezvoltarea schimbului de mărfuri şi a relațiilor de credit, au început a fi ținute în mod sistematic evidențele afacerilor.

Constituirea contabilității a parcurs drumul de la practică la teorie, practica fiind cea care, pe de o parte, a anticipat teoria şi metoda contabilității, iar, pe de altă parte, a impulsionat-o şi i-a formulat noi probleme.

Fondatorul contabilității este considerat Luca Paciolo, reputat matematician, care în 1494 a publicat, la Veneția, lucrarea intitulată „Summa de aritmetica, geometria, proporzioni et proporzionalita”. În această lucrare a fost fundamentată metoda înregistrării în partidă dublă.

Apariția lucrării lui Luca Paciolo a marcat începutul unei noi etape de bază în procesul de formare a contabilității. Ulterior, au fost elaborate numeroase lucrări de contabilitate în Germania, Franța, Anglia, Olanda, Belgia etc., care se bazau pe metoda fundamentată de Luca Paciolo.

S-au identificat mai multe etape ale formării şi dezvoltării contabilității.

În prima etapă contabilitatea era – aşa cum s-a arătat şi mai înainte – simplă.

Începutul celei de a doua etape a fost în strânsă legătură cu dezvoltarea şi extinderea comerțului şi băncilor, îndeosebi în marile oraşe ale Italiei de Nord – Florența, Genova şi Veneția – ale căror bănci şi ai căror negustori activau însă în toată zona Mediteranei şi chiar în Europa de Nord.

Cea de-a treia etapă, care cuprinde secolul al XIX-lea şi prima jumătate a secolului XX, s-a remarcat, îndeosebi, prin următoarele: a) consacrarea bilanțului şi contului de rezultate şi creşterea rolului contabilului în raporturile dintre asociați (acționari) şi conducerea întreprinderilor; b) dezvoltarea contabilității analitice şi conturarea separațiunii dintre contabilitatea generală şi contabilitate analitică.

Ultima etapă, care cuprinde cea de-a doua jumătate a secolului XX şi perioada actuală, este marcată de patru procese majore:

a) normarea (normalizarea) şi reglementarea contabilității în cadrul fiecărei țări;
b) introducerea pe scară largă a mijloacelor tehnice contemporane – la început mecanice şi electrice de calcul, iar în prezent a calculatoarelor moderne şi sistemelor/programelor informatice;
c) armonizarea şi internaționalizarea contabilității;
d) dezvoltarea cercetării ştiințifice în domeniul contabilității în condițiile actuale.

Reglementarea, armonizarea, internaționalizarea ştiințifică îşi găsesc expresia în faptul că, în majoritatea țărilor, contabilitatea se bazează pe o terminologie şi pe reguli comune şi produce documente de sinteză a căror prezentare este asemănătoare şi accesibilă tuturor categoriilor de utilizatori.

1.2. Definiția şi obiectul contabilității

Privită ca tehnică şi metodă de înregistrare, *contabilitatea reflectă şi controlează, pe baza unui sistem propriu de informații, patrimoniul unităților economice şi administrative, autonomizate din punct de vedere gestionar, modificările care se produc ca urmare a proceselor de aprovizionare, producție şi desfacere, precum şi rezultatele obținute în activitatea economică.*

Privită ca disciplină ştiințifică, contabilitatea studiază şi fundamentează principiile, metoda şi normele după care se desfăşoară procesul de reflectare contabilă a fenomenelor economice, urmărind, în acelaşi timp, atât aplicarea în practică a acestor principii şi norme, cât şi perfecționarea lor.

Şi în legătură cu obiectul contabilității s-au exprimat diferite poziții şi concepții care pot fi sintetizate în trei grupe: administrativă, juridică şi economică.

Conform concepției administrative, obiectul contabilității îl constituie patrimoniul unui subiect de drept privit prin prisma relațiilor juridice, a drepturilor şi obligațiilor, luate în corelație cu bunurile materiale la care se referă.

Concepția economică pune în centrul contabilității, ca obiect de cercetare, *circuitul capitalului, privit sub aspectul destinației şi structurii lui – capitalul fix şi capitalul circulant – şi al modului de dobândire – capital propriu şi capital străin (împrumutat). Aceste procese şi fenomene sunt studiate nu izolat, ci în conexiune cu relațiile juridice pe care le generează şi în cadrul cărora se formează capitalul.*

Test de autoevaluare 1.1.

I. Precizați obiectul de studiu al contabilității.
II. Indentificați enunțurile corecte:
   a) contabilitatea este o teorie ştiințifică;
   b) contabilitatea este un mijloc probatoriu;
   c) contabilitatea este un mijloc de informare;
   d) contabilitatea este un mijloc de calcul.

   A=b+c+d; B=a+c+d; C=a+b+c+d; D=a+b+c.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

1.1. Patrimoniul ca obiect al contabilității

Cu privire la acest aspect s-au exprimat mai multe puncte de vedere sau mai multe orientări. Prima, este cea **juridică** şi consideră că patrimoniul reprezintă ansamblul drepturilor şi obligațiilor cu conținut economic ale unui subiect de drept.

Cea de-a doua, este **concepția economică**, după care patrimoniul reprezintă totalitatea bunurilor economice, exprimate sau exprimabile în bani, precum şi a rezultatelor folosirii lor.

O a treia orientare, care reuneşte elementele celor două concepții anterioare, este denumită **concepția economico-juridică**.

Astfel, patrimoniul apare ca un complex de drepturi şi obligațiuni, ale unui titular de patrimoniu, privite în strânsă legătură cu bunurile sau mijloacele economice pe baza cărora se formează aceste drepturi si obligații.

Patrimoniul reprezintă un concept prin care se desemnează structura economică şi juridică de *apropriere şi gestiune a valorilor materiale şi băneşti*. El reprezintă *forma de bază şi criteriul principal de autonomizare şi identificare a oricărei firme economice, în virtutea relațiilor de proprietate şi a formei de gestiune.*

Patrimoniul implică două componente distincte, dar interdependente: *Subiectul* relațiilor de proprietate, al drepturilor şi obligațiilor reprezentat de o persoană fizică sau juridică cu drepturi şi obligații şi *obiectele de drepturi şi obligații*, care sunt formate din bunurile economice, bunurile materiale, bani etc.

Bunurile materiale deținute de persoanele fizice sau juridice alcătuiesc **substanța materială a patrimoniului**. Drepturile şi obligațiile care se formează pe baza şi în legătură cu

aceste bunuri, pentru subiectul economic constituie relațiile economico-juridice, capitalul ca relație de proprietate şi exprimă *proveniența, sursele de constituire* a patrimoniului.

Persoana juridică sau fizică, în calitate de subiect al acestor drepturi şi obligații, se interpune între obiectele de drepturi şi obligații, pe de o parte, şi drepturile şi obligațiile care compun patrimoniul respectiv, pe de altă parte. *Patrimoniul poate fi deci definit ca totalitate a drepturilor şi obligațiilor aparținând unei persoane fizice sau juridice, precum şi a bunurilor economice la care se referă aceste relații*.

Temă de reflecție 1.1.

Justificați dedublarea în contabilitate ca patrimoniu economic şi patrimoniu juridic.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Prima componentă a patrimoniului este reprezentată, aşadar, prin bunuri (sau mijloace) economice. Ele pot să fie privite din două puncte de vedere: pe de o parte, al *formei şi existenței* lor concrete. În acest sens, ele se prezintă ca bunuri corporale (materiale) şi bunuri nemateriale (necorporale).

Pe de altă parte, ele sunt o *determinare economică*, concretizată în utilitatea şi valoarea lor. Utilitatea exprimă capacitatea bunurilor de a satisface nevoi economice, iar valoarea, calitatea bunurilor de a intra pe piață şi de a se exprima în bani.

A doua componentă a patrimoniului – drepturile şi obligațiile – exprimă *raporturile economice şi juridice – de proprietate, de finanțare sau creditare* – în cadrul cărora se procură şi se gestionează bunurile.

Ele iau forma *drepturilor* în cazul în care titularul patrimoniului este şi proprietar, sau pentru partea la care el este proprietar, şi a *obligațiilor*, pentru bunurile care nu-i aparțin titularului de patrimoniu.

De aici rezultă **egalitatea patrimoniului** care se reflectă şi se regăseşte în permanență în contabilitate:

Bunuri economice = Drepturi + Obligații

Cele două componente ale patrimoniului – bunurile economice, drepturile şi obligațiile – se concretizează în contabilitate prin două concepte fundamentale: active, respectiv pasive.

Ele se prezintă însă într-o mare varietate structurală, aflată în strânsă legătură cu formele pe care le îmbracă bunurile şi sursele de proveniență a acestora, precum şi cu specificul activității şi al relațiilor economice implicate.

Test de autoevaluare 1.2.

Precizați semnificațiile următoarelor egalități:

a) Utilizări = Resurse
b) Bunuri economice = Drepturi + Obligații
c) Active (bunuri) = Capitaluri proprii (Activ net) + Datorii
d) Capitaluri proprii = Active – Datorii

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

A. În cazul **bunurilor economice**, sau al **activului**, criteriile principale după care are loc structurarea şi clasificarea elementelor componente sunt: *modul în care se realizează rotaţia capitalului, sau modul în care se consumă şi se înlocuiesc componentele respective, precum şi gradul de lichiditate*.

Din primul punct de vedere, bunurile economice sunt constituite din două categorii de bază:

- *active fixe, sau imobilizate*, denumite în contabilitate *imobilizări*;
- *active circulante*, denumite şi *capital circulant*, sau *mijloace circulante*.

Din punct de vedere al celui de-al doilea criteriu, acestea sunt prezentate în ordinea crescândă a lichidităţii.

1. **Activele fixe sau imobilizările** sunt formate din acele bunuri şi valori economice a căror perioadă de rotaţie este mai mare de un an şi care sunt folosite în mod repetat în activitatea economică, nefiind înlocuite după prima lor utilizare.

Privite din punct de vedere al formei de prezentare, activele fixe sau imobilizările cuprind următoarele grupe:

a) **imobilizări necorporale**, denumite şi imobilizări nemateriale sau active intangibile, formate din: cheltuieli de cercetare şi dezvoltare; concesiuni, brevete şi licenţe; fondul comercial ş.a.;

b) **imobilizări necorporale**, constând din: maşini, utilaje, construcţii speciale, material rulant, clădiri şi depozite etc.

Dacă bunurile procurate sau create de întreprindere nu sunt terminate sau nu sunt montate pentru a funcţiona, ele sunt considerate în contabilitate **imobilizări sau investiţii în curs** (de realizare).

c) **imobilizări financiare**, care se prezintă ca investiţii şi plasamente de capital în activitatea (şi patrimoniul) altor societăţi comerciale. În această categorie intră: titlurile de participare (acţiuni şi părţi sociale investite la capitalul social); creanţe ataşate participaţiilor, împrumuturi acordate altor societăţi prin cumpărare de obligaţiuni sau alte titluri de credit *pe termen mediu şi lung.*

2. **Activele circulante** reprezintă acea parte a bunurilor sau mijloacelor economice care se prezintă sub formă de stocuri materiale sau în curs de execuţie, disponibilităţi băneşti, creanţe sau alte valori. Caracteristica principală a acestora o reprezintă *mişcarea continuă şi schimbarea formei lor, pe măsura trecerii prin diferite faze ale circuitului activităţii economice.*

După forma concretă pe care o prezintă, precum şi după rolul lor în cadrul activităţii economice, activele circulante se compun din următoarele categorii:

a) **stocuri şi comenzi în curs de execuţie**, formate dina acele bunuri economice care fie că sunt folosite în producţie ca materii prime, materiale, piese de schimb ş.a., fie că rezultă din procesul de producţie, ca produse finite şi semifabricate, fie că se află în diferite stadii de prelucrare ca producţie neterminată;

b) **creanţele sau valorile în curs de decontare** (încasare), reprezentate prin bunurile economice avansate temporar unor persoane fizice sau juridice (avansuri spre decontare, avansuri pentru livrări ulterioare de producţie sau prestări de servicii) sau prin livrări de

mărfuri sau prestări de servicii, a căror valoare urmează să fie încasată ulterior. În funcție de cele două situații se disting *drepturile de creanță asupra debitorilor şi drepturile de creanță asupra clienților*.

Creanțele asupra clienților se referă numai la drepturile care decurg din operațiuni comerciale – livrări de mărfuri, executare de lucrări sau prestări de servicii către clienți;

c) **investiții financiare pe termen scurt**, acea parte a activelor patrimoniale care iau forma valorilor mobiliare achiziționate de întreprindere în vederea fructificării unor lichidități. În această categorie se cuprind: 1) titlurile de plasament sub formă de **acțiuni şi obligațiuni** dobândite pe termen scurt, pentru a realiza un câştig în momentul vânzării lor, ca urmare a diferenței de preț (curs) pe piața financiară. Acestea se deosebesc de imobilizările financiare prin faptul că au o durată de rotație (sau de realizare) mult mai scurtă, care, în general, nu depăşeşte un an; 2) instrumentele de trezorerie, emise de Ministerul Finanțelor, pe termen scurt, sub forma bonurilor de casă şi a bonurilor de tezaur, în vederea procurării de disponibilități băneşti şi achiziționate de unitățile economice, de bănci sau populație;

d) **disponibilitățile băneşti** ale întreprinderilor, care reprezintă forma absolută de lichiditate, permițând întreprinderii să-şi onoreze obligațiile de plată în orice moment. Ele se prezintă în următoarele forme: numerar de casă; depozite de bănci în contul curent; depozite la termen la bancă; carnete de cecuri cu limită de sumă; acreditive.

B. Cea de-a doua latură a patrimoniului – denumită **drepturi şi obligații** sau **surse** sau **pasive** – evidențiază, aşa cum s-a arătat mai înainte, modul de finanțare a bunurilor economice (activelor întreprinderii).

Privite din punctul de vedere al modului de finanțare, sursele se grupează în două categorii: a) finanțare proprie, sau surse proprii sau capital propriu (fonduri proprii) şi b) finanțarea străină a activului, surse atrase sau **datorii**. Un al doilea criteriu de analiză şi grupare a acestei părți a patrimoniului întreprinderii îl constituie **gradul de exigibilitate** sau **termenul de decontare** a surselor de finanțare. Din acest punct de vedere, sursele sau pasivul se grupează în: a) surse de finanțare permanentă sau capital propriu (permanent) şi b) surse de finanțare temporare.

1. **Capitalul propriu** sau sursele proprii de finanțare a activității cuprinde mai multe părți:

a) **capital individual** sau **social**, format la înființarea societății comerciale ca aport personal, al asociaților sau al acționarilor, în numerar şi natură şi majorat ulterior;

b) **primele de capital**, formate din primele de emisiune şi primele de fuziune şi destinat a servi la creşterea capitalului. El se creează ca diferență între prețul de emisie al noilor acțiuni şi valoarea nominală a acțiunilor (mai mică);

c) **diferențele (sau rezervele) din reevaluarea imobilizărilor materiale şi a celor financiare**, în cazul în care aceste diferențe înregistrează o creştere sigură şi durabilă;

d) **rezervele legale, statutare şi contractuale** se constituie pe seama unei părți din profitul anului respectiv (şi din alte surse nete, cum ar fi diferențele din reevaluare);

e) **subvenții de investiții** obținute de la buget sau din alte surse.

2. A doua componentă de bază a surselor sau pasivului o reprezintă **capitalul străin, sursele împrumutate şi atrase sau datoriile şi obligațiile**. Aceste surse fac parte şi figurează ca atare în contabilitatea întreprinderii din momentul naşterii datoriilor față de persoanele fizice şi juridice terțe şi până în momentul stingerii obligațiilor respective şi îmbracă următoarele forme:

a) **împrumuturi primite de la bănci** sau alte instituții financiare, precum şi cele provenind din emisiunea de obligațiuni (sau creditele obligatare) – toate acestea fiind denumite şi **datorii financiare**;

b) **datoriile comerciale**, care apar în cadrul raporturilor de decontare cu furnizorii, sau al avansurilor primite de la clienți, datoriile față de furnizori putând să ia şi forma efectelor comerciale de plată;

c) **datoriile fiscale, salariale şi sociale**, care concretizează obligațiile față de bugetul de stat (impozite şi taxe), față de personalul propriu (salariile) şi față de bugetul asigurărilor sociale;

d) **datoriile față de asociați şi acționari**, decurgând din capitalul vărsat şi din dividendele cuvenite acestora;

e) **creditorii diverşi**.

Din punct de vedere al *conținutului*, obiectul de studiu/analiză şi înregistrare al contabilității îl constituie:

- bunurile economice (activele) gestionate şi sursele de formare a acestora (pasivele);
- procesele economice şi operațiunile prin care se realizează aceste procese şi care aduc modificări patrimoniului;
- rezultatul obținut din activitatea economică desfăşurată.

Din punct de vedere al entităților studiate/înregistrate, obiectul contabilității îl formează:

- patrimoniul unei persoane fizice care are calitate de comerciant, desfăşurând activitate independentă;
- o întreprindere/societate comercială organizată juridic ca societate de persoane sau de capitaluri, pentru care se întocmesc situații financiare denumite şi conturi individuale;
- un grup de societăți, pentru care se întocmesc situații consolidate sau conturi consolidate;
- ansamblul economiei naționale.

Test de autoevaluare 1.3.

I. Încercuiți combinația de răspunsuri corecte.

1. Patrimoniul:
   a) presupune unitatea dintre subiectul de drepturi sau obligații şi obiectele de drepturi şi obligații;
   b) evidențiază existența raporturilor de proprietate numai de natura drepturilor;
   c) necesită echilirul pemanent între bunuri şi creanțe, pe de o parte şi obligații, pe de altă parte;
   d) trebuie delimitat de patrimoniul terților sau al proprietarilor.

   A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+b+d; D=a+b+c+d.

II. Identificați enunțurile adevărate şi false.

1. Bunurile aduse ca aport la constituirea societății comerciale nu confer acționarilor sau asociaților un drept real, ci numai un drept de creanță.
2. Bunurile şi creanțele sunt sinonime cu activele patrimoniale.
3. Obligațiile nu sunt sinonime cu pasivele patrimoniale.
4. Noțiunile de bunuri economice şi creanțe sunt echivalente cu noțiunile de capital fix şi capital circulant.
5. Capitalurile proprii diferă de activul net.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

1.4. Sfera de cuprindere şi funcţiile contabilităţii

Contabilitatea se particularizează prin aceea că se ocupă cu evidenţa, calculul, analiza şi controlul în etalon monetar ale valorilor economice separate patrimonial.

Astfel definită, contabilitatea reprezintă *o formă de evidenţă*, o componentă a sistemului informaţional, *iar obiectul ei este constituit din patrimoniul persoanelor fizice şi juridice, din procesele economice care aduc modificări acestui patrimoniu, precum şi din rezultatele activităţii economice.*

Ca ştiinţă, contabilitatea constituie *baza teoretică a practicii de evidenţă* şi conferă acesteia metoda şi principiile de înregistrare a circuitului valorilor economice, delimitate patrimonial şi pe o anumită perioadă de gestiune.

Ca practică de evidenţă, contabilitatea s-a constituit, înainte de toate, la nivelul unităţilor economice, al întreprinderilor. Ea a răspuns în acest fel nevoilor practicii comerciale, industriale şi bancare, urmărind să reflecteze în mod sistematic şi ordonat situaţia patrimoniului şi rezultatele activităţii economice. Ulterior, sfera de cuprindere a contabilităţii s-a extins treptat şi la alte niveluri ale economiei.

În general, contabilitatea este abordată sub *trei forme principale*: contabilitatea întreprinderii; contabilitatea publică; contabilitatea naţională.

Contabilitatea întreprinderii, ca cea mai veche formă, a cunoscut şi ea o dezvoltare importantă, astfel încât, privită din punct de vedere al obiectului şi tehnicilor, ea cuprinde cel puţin *trei componente esenţiale:* contabilitatea generală (denumită şi financiară), contabilitatea analitică şi controlul bugetar.

Contabilitatea generală (financiară) *are un dublu obiectiv*: pe de o parte, evidenţa cheltuielilor şi produselor întreprinderii, în vederea exprimării şi măsurării profitului, iar pe de altă parte, evidenţa sistematică a activelor şi obligaţiilor societăţii comerciale, în vederea prezentării evoluţiei şi compoziţiei capitalului acesteia. Prin contabilitatea în partidă dublă, aceste două aspecte sunt atinse simultan în cadrul exerciţiului financiar.

Contabilitatea analitică (*denumită şi internă sau de gestiune) are o triplă funcţie*: a) ea trebuie să permită determinarea costurilor de producţie şi a preţului de revenire (cost de producţie + costul de distribuţie) ale bunurilor şi serviciilor; b) analiza eficienţei şi randamentelor diferitelor activităţi; c) furnizarea datelor necesare pentru evaluarea anumitor elemente din activul bilanţului (bunurile de producţie create de întreprindere, produsele finite etc.).

Contabilitatea publică desemnează activitatea de înregistrare a operaţiunilor financiare care rezultă din execuţia bugetului de venituri şi cheltuieli al organismelor publice.

Contabilitatea naţională cuprinde ansamblul operaţiunilor de măsurare a activităţii economice a unei naţiuni pe o perioadă determinată, de regulă pe un an. Rezultatul acestei activităţi se concretizează în determinarea produsului naţional şi a altor indicatori macroeconomici. Contabilitatea naţională este deci o reprezentare simplificată şi cifrată a tuturor operaţiunilor economice realizate într-un an în cadrul economiei naţionale a unei ţări, precum şi în relaţiile acesteia cu restul lumii.

În acest scop, contabilitatea naţională grupează activităţile în mai multe sectoare instituţionale, care alcătuiesc **conturile naţionale**.

1.5. Metoda şi principiile metodei contabilităţii

Obiectul de studiu al contabilității se sprijină pe o metodă corespunzătoare, care particularizează această ştiinţă de celelalte ştiinţe economice.

Din punct de vedere al metodei distingem: **contabilitatea în partidă simplă** şi **contabilitatea în partidă dublă**.

În conformitate cu conceptul general de metodă şi ținând seama de larga răspândire a celei din urmă, **metoda contabilității** poate fi definită ca *sistemul logic de studiere a existenței şi mişcării elementelor patrimoniale – care formează obiectul ei de studiu –, sistem concretizat în dubla reprezentare a patrimoniului şi dubla înregistrare a operațiunilor care-i aduc transformări şi privit în strânsă legătură cu procedeele şi instrumentele de realizare.*

În esență, metoda se reflectă în legătura permanentă ce se realizează între mijloacele economice, pe de o parte şi procesele economice, pe de altă parte.

Dubla reprezentare şi dubla înregistrare – care împreună alcătuiesc ceea ce se denumeşte teoria partidei duble – se completează cu alte componente, alcătuind, în esență, *sistemul principiilor şi regulilor metodologice pe care se clădeşte metoda contabilității şi care stau la baza logicii înregistrărilor contabile.*

Acest sistem cuprinde:

a) principiul entității patrimoniale sau contabile;
b) dubla reprezentare a stării patrimoniului;
c) dubla înregistrare a operațiunilor economice şi financiare;
d) principiul înregistrării cronologice şi sistematice;
e) principiul înregistrării sintetice şi analitice;
f) fundamentarea documentară a înregistrărilor contabile;
g) principiul autonomiei exercițiului şi al înregistrării complete (exhaustive), dar cu delimitarea pe perioade de gestiune a operațiunilor.

Principiul dublei reprezentări a patrimoniului are o determinare reală, dată de cele două laturi ale patrimoniului, care cuprinde, pe de o parte, activele sau mijloacele economice ale întreprinderii privite din punct de vedere al existenței lor materiale, al structurii şi destinației lor, iar pe de altă parte, ca surse de proveniență, ca drepturi şi obligații, ca relații economico-juridice.

Realizarea acestui principiu presupune utilizarea a două rânduri de conturi pentru reflectarea celor două laturi ale patrimoniului.

Mărfurile sau materiile prime primite de la furnizor dau naştere la două fenomene distincte şi de natură diferită: întreprinderea dispune de stocuri de mărfuri sau materii prime, dar, până când va întocmi formele de plată şi se va realiza transferul sumelor corespunzătoare, în contabilitatea întreprinderii cumpărătoare se va înregistra şi obligația acesteia față de furnizor. Astfel că în acest patrimoniu vom avea:

la Activ:
+ Stocuri de mărfuri

la Pasiv:
+ Obligații față de furnizor

Un alt exemplu: dacă întreprinderea contractează un credit bancar, la Activ va avea o sumă de bani, iar la Pasiv – obligația față de bancă.

În momentul în care se va face plata mărfurilor primite de la furnizor, în cadrul mijloacelor (activului) va avea loc diminuarea disponibilităților băneşti ale întreprinderii, cu valoarea cu care au crescut stocurile de mărfuri, iar în cadrul surselor (pasivului) se vor stinge obligațiile întreprinderii față de furnizor cu valoarea mărfurilor plătite.

Deci:

- Disponibil = - Datorii față de furnizor

Dacă analizăm patrimoniul în mod static, în fiecare moment el ne apare în această dublă ipostază: ca existenţe economico-materiale sub formă de materii prime, mărfuri, disponibilităţi băneşti pe de o parte şic a surse de provenienţă, care pot fi capital propriu sau proprietatea firmei titulare a patrimoniului respectiv, sau surse împrumutate sau obligaţii faţă de furnizori, pe de altă parte.

Această dublă reprezentare se referă la *aceeaşi realitate economică*, privită însă din două puncte de vedere şi îşi găseşte concretizarea în *egalitatea permanentă ce trebuie să existe între cele două părţi:*

Mijloace (activ) = Surse (pasiv)

Această egalitate reprezintă expresia generalizată teoretică şi practică a dublei reprezentări, ca principiu fundamental şi conferă un atribut esenţial contabilităţii: exactitatea datelor înregistrate şi prelucrate.

Principiul dublei înregistrări. O relaţie de schimb în care plata mărfii se face imediat dă naştere la două fluxuri de sens contrar, de aceeaşi intensitate şi valoare:

1) transferul mărfii de la furnizor către client şi

2) transferul monedei de la client la furnizor.

Pentru fiecare participant la schimb, relaţia economică respectivă constă din două operaţiuni (fluxuri economice):

a) la client are loc creşterea stocului de mărfuri şi utilizarea unei resurse – moneda – pentru plata mărfurilor;
b) la furnizor, dimpotrivă, se diminuează stocul de mărfuri şi sporeşte cantitatea în monedă disponibilă.

Dacă ne referim la fenomenele interne ale întreprinderii – în care caz interpretarea înregistrării duble prin fluxurile specifice schimbului nu mai este operată imediat – atunci, pentru înţelegerea acestui principiu, trebuie avut în vedere faptul că mişcarea şi transformarea mijloacelor economice care caracterizează activele patrimoniale ale întreprinderii generează operaţiuni de ieşire dintr-o fază şi intrarea într-o altă fază de prelucrare, dintr-o stare în altă stare, dintr-un loc de gestiune în alt loc de gestiune. Ca urmare, operaţiunea respectivă trebuie înregistrată în partidă dublă, în conturile în care se reflectă elementele de patrimoniu respective sau fazele corespunzătoare ale procesului economic de producţie.

Folosirea dublei înregistrări conferă contabilităţii posibilitatea de a reflecta *în dinamică*, pe baza unui sistem coerent, cele două laturi (aspecte) ale dublei reprezentări a patrimoniului unităţilor economice.

Pe baza legăturii dintre cele două principii şi a relaţiei specifice dublei înregistrări (bunuri economice = drepturi + obligaţii) se creează **cea de-a doua relaţie specifică contabilităţii în partidă dublă**, şi anume: *creşterea bunurilor economice + micşorarea drepturilor şi obligaţiilor (surselor) = creşterea surselor + micşorarea bunurilor economice, care este ecuaţia dublei înregistrări la operaţiunile patrimoniale.*

Tema de reflecţie 1.2.

Analizaţi esenţa contabilităţii în partidă dublă.

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Metoda şi principiile contabilităţii se bazează pe un sistem de procedee cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea, evaluarea, gruparea, calculul, sintetizarea, analiza şi controlul stării şi mişcării patrimoniului.

a) Procedee comune contabilităţii şi altor ştiinţe şi forme de evidenţă sunt:
- documentele primare;
- evaluarea în unităţi monetare;
- calculaţia costurilor;
- inventarierea patrimoniului;
- analiza şi sinteza ş.a.

b) Procedeele specifice contabilităţii sunt:
- contul contabil şi sistemul de conturi;
- balanţa conturilor sau balanţa de verificare;
- bilanţul contabil.

1.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 1.1.

1. Elementele necesare definirii obiectului de studiu al contabilităţii:
   - ca tehnică şi metodă de înregistrare, contabilitatea reflectă patrimoniul;
   - ca disciplină ştiinţifică, contabilitatea studiază metoda şi normele procesului de reflectare contabilă.
2. Combinaţia corectă este "C".

Test de autoevaluare 1.2.

a) Utilizări = Resurse, reflectă ecuaţia concepţiei economice a patrimoniului
b) Bunuri economice = Drepturi + Obligaţii, reprezintă ecuaţia patrimoniului definit în sens juridic;
c) Active (bunuri) = Capitaluri proprii (Activ net) + Datorii, reprezintă ecuaţia patrimoniului în care a fost introdusă categoria economică de capital;
d) Capitaluri proprii (Activ net) = Active-Datorii, reflectă poziţia finanicară a întreprinderii. Dacă activul net sau capitalurile proprii ≥ datoriile, întreprinderea poate să-şi onoreze obligaţiile faţă de terţi din resurse proprii.

Test de autoevaluare 1.3.

I.Combinaţia corectă este "B".

II.1-A; 2-A; 3-F; 4-A; 5-F; 6-F.

1.7. Lucrare de verificare Unitatea 1

Caracteristicile patrimoniului ca obiect al contabilităţii.

1.8. Bibliografie pentru Unitatea 1

1. Gh. Creţoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C.H. Beck, 2007, cap. I.
N. Feleagă, L. Malciu, G. Bunea – *Bazele contabilităţii*, Ed. Economică, 2002, cap.8.

Unitatea de învățare 2
BILANȚUL CONTABIL

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.2
2.1. Bilanțul contabil: definiție, rol, funcții
2.2. Conținutul economico-juridic al bilanțului
2.3. Tipuri de modificări în activ şi pasiv
2.4. Ecuația bilanțieră fundamentală şi formele ei
2.5. Forma şi structura bilanțului
2.6. Regimul juridic al bilanțului în Romînia
2.6 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
2.8. Lucrare de verificare Unitatea 2
2.9. Bibliografie pentru Unitatea 2

Obiectivele unității de învățare 2

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- reținеți rolul şi locul bilanțului ca document de sinteză ;
- cunoaşteți conținutul şi semnificația elementelor bilanțiere;
- înțelegeți tipurile modificărilor de volum şi de structură în activ şi pasiv;
- surprindeți actuala formă şi structură a bilanțului conform reglementărilor europene;
- cunoaşteți reglementările referitoare la elaborarea, verificarea, publicarea şi păstrarea bilanțului.

2.1. Bilanțul contabil: definiție, rol, funcții

Bilanțul este un procedeu al metodei contabilității, prin care se prezintă simultan, ordonat şi sintetic, patrimoniul şi situația economico-financiară a întreprinderii. El este un tablou care cuprinde în formă sintetică şi în expresie valorică activele (bunurile, mijloacele) imobilizate şi circulante existente la un moment dat în întreprindere, sursele din care au fost constituite (finanțate), precum şi rezultatele economico-financiare, obținute în perioada pentru care se întocmeşte.

Activul cuprinde, în expresie bănească, bunurile (mijloacele) economice privite din punctul de vedere al formelor concrete de existență şi al destinației lor. **Pasivul** evidențiază în formă bănească sursele de proveniență a mijloacelor (activelor), modul de formare (procurare) a acestora.

Trebuie subliniat că, deşi activul cuprinde bunurile sau mijloacele, iar pasivul – sursele, conținutul bilanțului este mai larg decât aceste componente. Întrucât se întocmeşte la sfârşitul perioadei de gestiune, alături de mijloace şi surse, bilanțul reflectă şi rezultatele economico-financiare.

Beneficiile (profitul) apar în pasiv, deoarece constituie sursa de proveniență a unor mijloace din activ. Cu suma beneficiilor, volumul mijloacelor economice la sfârşitul perioadei este mai mare decât la începutul perioadei de gestiune.

În schimb, pierderile, în mod logic, țin de activul bilanțului, deoarece ele diminuează mijloacele economice ale întreprinderii. Cu suma lor, volumul mijloacelor economice de la sfârşitul perioadei este mai mică decât la începutul ei.

Bilanțul îndeplineşte mai multe **funcții**.

1. Funcția de reflectare şi generalizare. Conform acesteia, bilanțul reprezintă un *sistem de indicatori economico-financiari prin care se cuprind informații referitoare la* alocarea resurselor şi finanțarea activității şi la producția şi reproducția fondurilor separate din punct de vedere patrimonial. El generalizează activitatea întreprinderii la un moment dat şi informațiile conținute în conturile contabile, dând astfel expresie trăsăturilor comune ale elementelor de patrimoniu avansate şi consumate în activitatea economică.

Bilanțul contabil cuprinde soldurile finale ale conturilor din momentul închiderii exercițiului financiar-contabil, după cum urmează:

- în activ sunt cuprinse soldurile debitoare ale conturilor de activ;
- în pasiv sunt înscrise soldurile creditoare ale conturilor de pasiv.

Aceste solduri semnifică *existențe de activ, respectiv de pasiv din momentul întocmirii bilanțului, exprimate la valoarea reală.*

2. Funcția de control şi analiză se manifestă în procesul de urmărire şi interpretare a modului de realizare a obiectivelor activității economice, a modului de angajare şi utilizare a mijloacelor şi fondurilor separate patrimonial. Totodată, prin el se formulează concluzii privind factorii care au acționat asupra activității şi modul de gospodărire a patrimoniului. Această funcție se concretizează în analiza bilanțului, care poate pune în evidență date concludente cu privire la:

- gradul de rentabilitate (profitabilitate) al întreprinderii;
- structura mijloacelor economice, pe elemente componente – imobilizări, stocuri, disponibilități băneşti şi, deci, gradul de lichiditate al întreprinderii;
- structura capitalului pe cele două componente – capital propriu şi datorii – şi determinarea gradului de îndatorare şi a solvabilității întreprinderii.

3. Funcția de decontare a patrimoniului se realizează la sfârşitul perioadei de gestiune, la încheierea anului calendaristic. În acelaşi scop, bilanțul este folosit ca instrument de justificare pentru recuperarea cheltuielilor din venituri sau finanțarea destinată în acest sens, precum şi de stabilire a răspunderii privind gospodărirea patrimoniului.

O asemenea funcție este importantă îndeosebi la societățile comerciale al căror capital s-a format prin asociere, mai ales la societățile pe acțiuni.

Funcțiile bilanțului se realizează prin mai multe tipuri de bilanț.

1. Din punct de vedere al *sistemului informațional şi al locului întocmirii*, deosebim:

a. bilanțul primar şi analitic; se întocmeşte la nivelul fiecărei unități economice şi instituții cu personalitate juridică şi cuprinde patrimoniul angajat în activitatea acesteia. Suportul sau sursa datelor pentru acest tip de bilanț se bazează pe sistemul de conturi utilizat în contabilitatea întreprinderii.

b. bilanțul sintetic sau centralizator; se elaborează prin centralizarea bilanțurilor primare în conturile naționale şi la scara economiei. Pe această bază, la nivelul Ministerului Finanțelor Publice se întocmeşte bilanțul sintetic al instituțiilor publice.

2. Din punct de vedere al *momentului întocmirii*, deosebim:

a. bilanț inițial sau de fondare; el nu conține rezultate economice;

b. bilanț de gestiune sau curent (trimestrial, semestrial, anual);

c. bilanț final, de lichidare sau de fuziune.

2.2. Conținutul economico-juridic al bilanțului

Activul şi pasivul, ca părți inseparabile ale bilanțului şi ca expresie a dublei reprezentări a patrimoniului întreprinderii, pot avea diverse interpretări:

1.Din punct de vedere al *teoriei economice*, activul exprimă formele funcționale pe care le îmbracă bunurile (activele) întreprinderii în circuitul lor economic (forma bănească, forma productivă – mijloacele de producție şi forma marfă). Mijloacele economice avansate temporar unor terțe persoane îmbracă forma de creanțe.

Privit din acelaşi punct de vedere, pasivul exprimă dependența social-economică a mijloacelor (activelor) gestionate de întreprindere, relațiile economice în condițiile cărora se formează şi funcționează mijloacele economice pe care le gestionează unitatea. Din acest punct de vedere, fondurile se pot afla în gestiunea întreprinderii cu titlu definitiv sau pot fi atrase temporar.

Analizat din punct de vedere *finanicar*, activul evidențiază **imobilizările finanicare**, sau mai exact mijloacele materiale şi băneşti avansate spre fructificare, ca forme de investire a fondurilor financiare de către o unitate economică. Pasivul pune în evidență *modul de finanțare a bunurilor* pe care le foloseşte unitatea respectivă, şi anume: finanțarea din capital propriu, din credite bancare sau din angajamente financiare față de terți. Căile de finanțare cu fonduri relevă formele concrete de manifestare a relațiilor băneşti ale întreprinderii în cadrul sistemului de finanțare, creditare şi decontare; din punctul de vedere al conținutului lor, aceste relații pot fi: *finanicare, de credit şi de decontare.*

Bilanțul este susceptibil şi de *interpretare juridică*, având în vedere că circuitul capitalului, precum şi contabilitatea, ca sistem de evidență, se grefează pe un patrimoniu.

Din acest punct de vedere, activul exprimă mijloacele materiale şi băneşti ca *obiect de drepturi şi obligații, precum şi drepturile de creanță asupra unor terțe persoane*. În aceeaşi interpretare, pasivul exprimă *drepturile şi obligațiile titularului de patrimoniu.*

Temă de reflecție 2.1.

Într-un scurt eseu, analizați valențele concepției juridice asupra bilanțului pe baza următoarei structuri:

ACTIV	CAPITALURI PROPRII ŞI DATORII
- drepturile "reale": BUNURI asupra cărora întreprinderea este proprietară (imobilizări, stocuri, terți, casa) - drepturile "personale": CREANȚE asupra diverşilor terți (stat, clienți, personal, bănci, etc).	- *capitalurile proprii* : aportul proprietarilor; - *datoriile* (împrumuturi, furnizori, personal, stat, etc).

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Într-o interpretare *cibernetic-informațională*, structura de activ are o determinare substanțial – informațională, în timp ce pasivul numai una informațională. Din punct de vedere substanțial, activul exprimă munca concretizată în bunurile acumulate, precum şi resursele utilizate în activitatea economică şi aflate într-o continuă mişcare şi transformare; sub aspect informațional, activul reprezintă o informație în formă bănească cu privire la natura economico-juridică a relațiilor valorice stabilite între titularul de patrimoniu şi mediu economico-social.

Bilanțul este conceput în aşa fel încât să asigure o mare capacitate de generalizare şi sintetizare, el concentrând într-un volum relativ mic de date întregul sistem de informații înregistrate în contabilitate.

Pentru aceasta, activele întreprinderii şi sursele lor de formare sunt generalizate (prezentate)după anumite criterii şi incluse în bilanț *într-o ordine determinată*, potrivit căreia activul şi pasivul se structurează pe grupe, *capitole şi posturi de bilanț*. Acestea au la bază *omogenitatea* elementelor patrimoniale şi *cerințele informaționale*.

Astfel, la activ, mijloacele economice (activele) sunt prezentate şi ordonate pe baza a două criterii:

a) modul de participare la circuitul economic şi rolul şi destinația acestor elemente;
b) criteriul lichidității.

Potrivit primului criteriu, activele imobilizate (fixe) sunt prezentate distinct de cele circulante, în grupe separate, după cum imobilizările corporale sunt separate de mijloacele băneşti.

Ordinea de dispunere a acestora în activul bilanțului este regulă în funcție de cel de-al doilea criteriu: crescătoare după lichiditatea activelor, de la cele mai puțin lichide, cum sunt imobilizările necorporale şi corporale, către disponibilitățile băneşti ale firmei..

La pasiv, unde se reflectă specificitatea elementelor patrimoniale în funcție de modul lor de proveniență, gruparea acestora se face pe baza următoarelor două criterii:

a) natura relațiilor de proprietate care caracterizează modul de dobândire;
b) gradul de exigibilitate.

În acest cadru, capitalul propriu, fondurile proprii şi de rezervă şi provizioanele sunt prezentate distinct de datoriile, obligațiile, obligațiile şi împrumuturile întreprinderii.

Astfel, ordinea de pasiv este cea a *exigibilității* crescânde a surselor de finanțare, ea cuprinzând la început capitalul propriu şi continuând cu creditele bancare şi cu alte obligații.

În acelaşi timp, în elaborarea bilanțului acționează atât **principiul evaluării separate a elementelor de activ şi pasiv,** cât şi **principiul noncompensației creanțelor cu datoriile**. Se ştie că, în practică, un client poate fi un furnizor sau creditor (când acordă un avans) pentru întreprindere. Compensarea creanței asupra acestuia cu datoria față de el este interzisă, deoarece, în caz de faliment, creanțele şi datoriile sunt tratate diferit.

Nu este admisă nici compensarea depozitelor existente la bancă cu datoriile față de aceasta. Potrivit literaturii de specialitate, compensarea poate fi la originea delictului de prezentare a unui bilanț fals.

Ierarhizarea elementelor patrimoniale în activ şi pasiv se face astfel încât ordinea acestora să asigure o corelație între lichiditatea activelor şi exigibilitatea pasivelor.

Datele privind mărimea elementelor de patrimoniu la activ şi pasiv sunt prezentate la începutul anului şi la sfârşitul perioadei, pentru fiecare element determinarea făcându-se pe baza relației de sod:

Soldul final = Soldul inițial + Creşterea din cursul perioadei – Micşorarea (ieşirile) din cursul perioadei

Test de autoevaluare 2.1.

I. Alegeți varianta de răspuns corectă:

1. Activul:
   a) reprezintă bunuri economice;
   b) generează elementele patrimoniale după lichiditatea acestora;
   c) nu cuprinde imobilizări financiare;
   d) constituie sursa de finanțare a bunurilor.

   A= a+b+c+d; B=a+b; C=a+b+c; D=a+b+d.

2. Pasivul:
   a) reflectă sursele de finan'are a activului;
   b) generează sursele după exigibilitatea lor;
   c) este egal cu capitalurile proprii;
   d) nu include finanțarea străină a activului.

   A= a+b; B= a+b+d; C=a+b+c; D=a+b+c+d.

3. Activele fixe:
   a) sunt utilizate pe parcursul unei perioadei îndelungate;
   b) se consumă la prima utilizare;
   c) nu include investițiile de portofoliu;
   d) se mai numesc active mobilizate.

   A= a+c+d; B= a; C=a+d; D=a+b+c.

4. Activele circulante:
   a) nu include creanțele;
   b) cuprind obiectele de inventar;
   c) includ și efectele de comerț;
   d) reprezintă capitalul circulant.

   A=a+b+c; B= a+b+d; C=a+b+c+d; D= b+d.

5. Care dintre următoarele elemente nu este considerat active current:
   a) stocurile vândute;
   b) stocurile consummate;
   c) creanțele comerciale;
   d) titlurile de plasament realizate într-o perioadă mai mare de un an.

   A=a+d; B=b+d; C=c+d; D=d.

II. Identificați enunțurile false:

1. Activele circulate cuprind și capitalul social subscris nevărsat.
2. Profitul sau pierderea nu se înscriu în bilanț.
3. Creanțele imobilizate reprezintă investiții finanicare pe termen scurt.
4. Pasivul reprezintă drepturile și obligațiile ca valori pozitive ale patromoniului.
5. Pasivul bilanțier descrie originea resurselor.
6. Lichiditatea se referă la disponibilitățile bănești la bănci.
7. În sens economic, activul reprezintă utilizările de resurse generatoare de beneficii.
8. Activul net reprezintă capitalurile proprii saua ctive plus datorii.
9. Bilanțul contabil este un procedeu specific contabilității.
10. În sens juridic, activul cuprinde drepturile de proprietate și de creanță.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

2.3. Tipuri de modificări în activ şi pasiv

Bilanţul reflectă situaţia patrimoniului unei întreprinderi în mod static, la un moment dat.

Patrimoniul se află însă în continuă mişcare, ca urmare a proceselor economice şi a operaţiunilor care aduc transformări în conţinutul şi formele de existenţă ale mijloacelor şi surselor.

Orice operaţiune economică sau financiară delimitează o mişcare. Pentru contabilitate este esenţială stabilirea **obiectivului, valorii şi sensului** mişcării şi transformării.

După natura lor, operaţiile care aduc modificări patrimoniului pot fi economice sau financiare. Ele sunt economice, atunci când exprimă raporturi patrimoniale şi se referă la producţia şi schimbul de valori. Operaţiile financiare reprezintă mişcări de valori fără echivalent. De exemplu, achiziţionarea de materii prime sau vânzarea de mărfuri sunt însoţite de plata valorii acestora imediată sau viitoare şi de aceea ele sunt operaţii economice.

În schimb, plata taxei pe valoarea adăugată sau a altei forme de impozit sau vărsarea cotelor pentru asigurările sociale nu sunt însoţite de atribuirea unei alte valori în schimbul acestor sume şi, de aceea, ele reprezintă relaţii financiare.

Marea diversitate a operaţiilor economice, care produc schimbări în activul şi pasivul bilanţului, poate fi sistematizată, aşa cum s-a arătat în capitolul despre patrimoniu, în două tipuri fundamentale şi patru categorii principale, după cum urmează:

A. Modificări de volum

I. Creşterea volumului patrimoniului gestionat de întreprindere prin mărirea concomitentă a unor elemente de activ şi pasiv;

II. Scăderea volumului patrimoniului prin micşorarea concomitentă a unor elemente atât din activul cât şi din pasivul bilanţului.

B. Modificări de structură

III. Creşterea şi micşorarea concomitentă a unor elemente din activul bilanţului, deci numai în mijloacele întreprinderii;

IV. Creşterea şi micşorarea simultană a unor elemente din pasivul bilanţului, deci numai în cadrul surselor.

Pentru exemplificare vom porni de la următorul bilanţ simplificat (valorile sunt în mii lei):

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1.000.000	1. Capital social	1.300.000
2. Materiale	500.000	2. Credite bancare	400.000
3. Disponibil la bancă	500.000	3. Furnizori	300.000
TOTAL ACTIV	2.000.000	TOTAL PASIV	2.000.000

1. Presupunem că întreprinderea primeşte şi recepţionează un nou transport de materii prime şi materiale pe care urmează să le plătească prin bancă, prin documentele corespunzătoare, în valoare de 200.000.000 lei.

În acest caz, în activ se produce o creştere a stocului de materiale, în valoare de 200.000.000 lei, căreia îi corespunde în pasiv o creştere a obligaţiilor faţă de furnizori, de aceeaşi valoare (200.000.000).

În acest fel, are loc o creştere a valorii activului cu 200.000.000 (de la 2.000.000 la 2.200.000.000), precum şi a valorii pasivului cu aceeaşi valoare.

Exemplul de mai sus pune în evidență primul tip de modificare a bilanțului, care constă în **creşterea simultană cu aceeaşi mărime a unui element de pasiv**, după formula:

$$A + X = P + X$$

În această categorie de modificări se includ operațiunile economico-financiare care majorează patrimoniul întreprinderii prin aducerea de părți sociale la capital, prin obținerea de credite bancare sau prin aprovizionarea cu materiale prin contractarea de datorii față de furnizori.

2. Al doilea tip îl reprezintă **micşorarea simultană cu aceeaşi mărime a unui element de activ şi a unui element de pasiv**, după formula:

$$A - X = P - X$$

De exemplu, se confirmă, prin extras de cont, plata unei părți din valoarea materialelor primite anterior de la furnizor, în valoare de 100.000.000 lei.

În acest caz se diminuează simultan disponibilul de la bancă, precum şi obligațiile față de furnizor, cu suma de 100.000.000 lei.

În această grupă de modificări se cuprind operațiile care conduc la micşorarea patrimoniului, prin ieşirea de valori, prin rambursarea creditelor, prin plata altor datorii față de buget, sau față de alte persoane juridice sau fizice.

3. **Sporirea unui element de activ poate avea loc simultan cu micşorarea unui alt element de activ, de aceeaşi valoare.**

De exemplu, se retrage din contul bancar suma de 100.000.000 lei, care este adusă la casa întreprinderii. Ca urmare, creşte disponibilul din casa întreprinderii şi se diminuează disponibilul din contul bancar, cu suma de 100.000.000.

$$A + X - X = P$$

În acest caz, este vorba de *operațiuni care modifică structura activului prin transformarea elementelor de activ, unele în altele (trecerea materiilor prime în secțiile de prelucrare şi înregistrarea lor la cheltuieli de producție, obținerea de produse finite, transformarea în creanțe a unor valori materiale şi băneşti, încasarea creanțelor ş.a.*

4. **Creşterea unui element de pasiv, simultan cu diminuarea cu aceeaşi mărime a unui alt element de pasiv:**

$$A = P + X - X$$

Acest tip de operații economice şi financiare semnifică modificări în structura pasivului prin: transformarea unor datorii în alte datorii, creşterea capitalului propriu prin operații interne, prin repartizarea unei părți din profit pentru constituirea de fonduri.

Prin ultimul gen de modificări, presupunem că pentru suma de 200.000.000 lei datorie față de un furnizor, întreprinderea semnează un bilet la ordin (acceptat de furnizor) prin care se obligă să plătească la o dată ulterioară suma respectivă; în acest caz, se diminuează obligațiile de la contul Furnizori, dar apare un cont nou, tot de obligații: „efecte de plătit”.

Sintetizând toate cele patru modificări, vom obține un nou bilanț, diferit ca volum şi ca structură față de cel anterior:

ACTIV		PASIV	
1. Mijloace fixe	1.000.000	1. Capital social	1.300.000
2. Materiale	700.000	2. Credite bancare	400.000
3. Disponibil la bancă	300.000	3. Furnizori	200.000
4. Casa	100.000	4. Efecte de plătit	200.000
TOTAL ACTIV	2.100.000	TOTAL PASIV	2.100.000

Se desprind următoarele concluzii:

1. Din analiza datelor de bilanț se poate stabili numai mărimea modificării posturilor din activul şi pasivul bilanțului la un moment dat, comparativ cu o perioadă precedentă; cauzele care au provocat aceste modificări nu pot fi cunoscute cu ajutorul bilanțului, întrucât el nu reflectă operațiile economice, ci starea mijloacelor fixe şi circulante sub cele două aspecte, al existenței şi al proveniență.

2. Deşi operațiile economice au modificat componența posturilor de bilanț, mărimea lor, totdeauna trebuie asigurată egalitatea dintre totalul activului şi totalul pasivului bilanțului.

Bilanțul este singurul procedeu al metodei contabilității în care mijloacele economice sunt reprezentate sub dublul lor aspect. Datorită acestui fapt, între cele două laturi ale patrimoniului se stabileşte o anumită interdependență, care constă în aceea că *valoarea mijloacelor economice este totdeauna egală cu totalitatea surselor de constituire, indiferent de modificările survenite în structura acestora.*

Menținerea acestei egalități decurge din faptul că datele din bilanț se referă totdeauna la un volum dat de mijloace economice, privite simultan din două puncte de vedere.

Temă de reflecție 2.2.

Identificați tipurile de modificări patrimoniale în care se încadrează următoarele operațiuni:

a) se achită prin bancă datoria față de un furnizor;
b) întreprinderea primeşte de la un furnizor materii prime, care vor fi decontate ulterior;
c) se contractează un împrumut de la bancă pentru plata unui furnizor.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

2.4. Ecuația bilanțieră fundamentală şi formele ei

Pornind de la definiția fundamentală a bilanțului şi de la principiul dublei reprezentări a patrimoniului, ecuația fundamentală a bilanțului este, aşa cum a rezultat şi din analiza anterioară, următoarea:

Activ = Pasiv

Dacă se are în vedere definiția patrimonială a bilanțului, atunci se poate utiliza o formulă care exprimă **situația netă a patrimoniului:**

Activ – Datorii = Sold

sau:

Sold = Activ – Datorii

În acest caz, soldul net este echivalent cu sursele proprii sau capitalul propriu.

O asemenea formulă de prezentare a ecuației fundamentale a patrimoniului dă posibilitatea să se evidențieze distinct sursele proprii, capitalul propriu sau situația netă a patrimoniului întreprinderii; ea permite, totodată, compararea capitalului propriu cu obligațiile sau datoriile titularului de patrimoniu, ceea ce relevă o latură importantă a întreprinderii, denumită în literatura de specialitate „**gradul de asigurare a autonomiei sau independenței financiare**".

Cu alte cuvinte, în această exprimare, ecuația fundamentală caracterizează şi exprimă *capacitatea subiectului de patrimoniu de a face față prin sursele proprii (inclusiv rezultatul net) cererii de a-şi onora obligațiile față de bancă, furnizori, creditori şi stat.*

Dacă însă trebuie să evidențiem şi rezultatul net al activității de exploatare, care poate fi profit sau pierdere, atunci ecuația generală poate fi reprezentată astfel:

Activ – Datoria totală = Sursele proprii (capitalul propriu) ± Rezultatul net

Rezultatul net se determină pe baza contului de rezultate, în care se evidențiază consumurile de resurse şi veniturile obținute (potrivit ecuației fundamentale prezentate la capitolul I: Cheltuieli ± Rezultate = Venituri), precum şi a contului de profit şi pierdere, care însoțeşte bilanțul contabil.

2.5. Forma şi structura bilanțului

Modelul clasic al bilanțului este cel de tabel/balanță, în care activul şi pasivul sunt aşezate față în față. În teoria contabilă, acest tip de bilanț se bazează pe abordarea **statică**. El are la bază **conceptul de patrimoniu** şi, simplificat, se prezintă astfel:

Activ	Pasiv

A. Active imobilizate	A. Capitaluri proprii
B. Active circulante	B. Datorii (obligații)
C. Poziții/conturi rectificative (de Activ)	C. Poziții/conturi rectificative (de Pasiv)

Aşa cum se observă din ecuațiile bilanțiere prezentate mai înainte, şi din această schemă *trei sunt conceptele care marchează, prin modalitățile lor de definire, evaluare şi structurare, modelul bilanțului în contabilitatea contemporană*: activele; datoriile (pasivul); capitalul propriu.

Rolul patrimoniului şi îndeosebi cele trei concepte sunt abordate distinct în diferitele tipuri de contabilitate.

În contabilitatea clasică, statică, definirea şi evaluarea activelor a fost subordonată următoarelor principii:

- principiul proprietății cu dreptul de dispoziție ca drept fundamental;
- principiul unicității patrimoniului;
- principiul eliminării activelor care nu au o valoare de piață (active fictive).

În consecință, *sunt recunoscute ca active toate bunurile asupra cărora întreprinderea are drept de proprietate*, care pot fi evaluate la o valoare de piață şi nu sunt recunoscute ca active (în bilanț), bunurile luate cu chirie şi bunurile specifice (nemateriale) care nu au o valoare de piață. Pe această linie se înscrie o **abordare franceză** asupra patrimoniului marcată de tradiția juridică, excluzând din activ bunurile finanțate printr-un contract de leasing financiar (informațiile privind aceste bunuri trebuie însă prezentate în anexa la bilanț).

În contabilitatea americană se aplică principiul valenței economicului asupra juridicului, care pune accentul asupra dreptului de utilizare şi a dreptului de uzufruct.

Conform normativelor internaționale (IAS), paragraful 49a din „Cadrul general", IASC defineşte un activ drept „o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere".

Pentru a lămuri această idee, precizăm că prin beneficii economice viitoare IASC înțelege „potențialul de a contribui în mod direct sau indirect la fuxul de numerar şi echivalente ale numerarului către întreprindere".

Pe această bază se apreciază că IASC promovează o viziune economică (dinamică), şi nu una patrimonială (statică), ceea ce înseamnă că recunoaşterea nu trebuie condiționată exclusiv de drepturile legale de proprietate. În această viziune, bunurile finanțate printr-un contract de leasing financiar trebuie înscrise în activul bilanțului.

Situația este asemănătoare şi în ceea ce priveşte pasivul, existând *două concepții* diferite:

a) **o concepție extensivă** (clasică, statică), în care prin pasiv se înțelege *ansamblul resurselor* întreprinderii formate din *capitalurile proprii*, considerate resurse interne + *capitalurile străine sau datoriile*.

b) **o concepție restrictivă**, în care sunt considerate pasiv numai *datoriile* întreprinderii.

În această viziune, ecuația partidei duble în cadrul bilanțului este:

Active – Datorii (Pasive) = Capitaluri proprii (Situația netă)

Test de autoevaluare 2.2.

I**.**Alegeți variantele corecte de răspuns:

1. Capitalurile proprii:

a) reprezintă diferența dintre pasiv şi datorii;
b) nu cuprind rezultatul exercițiului;
c) sunt diminuate de rezultatele negative ale întreprinderii;
d) sunt dobândite prin aporturi ale proprietarilor şi prin autofinanțare.
A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+b+c+d; D=a+b+d.
2. Datoriile :
a) exigibile în termen de 12 luni, sunt curente;
b) exprimă capitalurile furnizate de terți pentru care trebuie plătit un echivalent valoric;
c) nu se referă şi la obligațiile față de propriul personal;
d) în cazul unităților de stat, se prescriu la finele exercițiului.
A=a+b; B=a+b+d; C=a+b+c; D=b+c.

3.Situația netă reprezintă:
a) valoarea datoriilor întreprinderii față de asociații săi;
b) valoarea drepturilor proprietarilor asupra entității patrimoniale;
c) valoarea obligațiilor proprietarilor asupra entității patrimoniale;
d) valoarea capitalurilor proprii sau patrimonial net.
A=a+b+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=b+c+d.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

În contabilitatea anglo-saxonă şi în normativele IASC este adoptată această abordare, care impune un model de bilanț vertical (listă).

Cele două concepții se reflectă şi în abordarea altor componente patrimoniale, precum şi a unor cheltuieli.

În Europa continentală, predominant a fost bilanțul-tabel sau modelul de balanță cu cele două părți (Activul şi Pasivul) aflate față în față. Această formă de bilanț a fost utilizată în România până la începutul anilor ’90. Ulterior, s-a trecut la forma de bilanț-listă, sau forma verticală, care permite analiza situației întreprinderii de tip lichiditate-solvabilitate.

Astfel, *formatul cerut pentru bilanț prin Reglementările adoptate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009*, pentru societățile care aplică normele contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaționale de Contabilitate, are următoarea structură:

A. Active imobilizate
I. Imobilizări necorporale

1. Cheltuieli de constituire
2. Cheltuieli de dezvoltare
3. Concesiuni, brevete, licenţe, mărci comerciale, drepturi şi active similare dacă acestea au fost achiziţionate cu titlu oneros
4. Fondul comercial, în măsura în care a fost achiziţionat cu titlu oneros.
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs de execuţie.

II. Imobilizări corporale
1. Terenuri şi construcţii
2. Instalaţii tehnice şi maşini
3. Alte instalaţii, utilaje şi mobilier
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de execuţie.

III. Imobilizări financiare
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Împrumuturi acordate entităţilor afiliate
3. Interese de participare
4. Împrumuturi acordate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare.
5. Investiţii deţinute ca imobilizări.
6. Alte împrumuturi.

B. Active circulante

I. Stocuri
1. Materii prime şi materiale consumabile
2. Producţia în curs de execuţie
3. Produse finite şi mărfuri
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri.

II. Creanţe

(Sumele ce trebuie să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie să fie prezentate separat pentru oricare element)
1. Creanţe comerciale
2. Sume de încasat de la entităţile afiliate
3. Sume de încasat de la entităţile de care compania este legată în virtutea intereselor de participare
4. Alte creanţe
5. Capital subscris şi nevărsat.

III. Investiţii pe termen scurt
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate
2. Alte investiţii pe termen scurt.

IV. Casa şi conturi la bănci.

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele ce trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile.
2. Sume datorate instituţiilor de credit
3. Avansuri încasate în contul comenzilor
4. Datorii comerciale - furnizori
5. Efecte de comerţ de plătit
6. Sume datorate entităţilor afiliate
7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale.

E. Active circulante nete/ datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G**. Datorii: sumele ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an**

1. Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile

2. Sume datorate instituţiilor de credit

3. Avansuri încasate în contul comenzilor

4. Datorii comerciale - furnizori

5. Efecte de comerţ de plătit

6. Sume datorate entităţilor afiliate

7. Sume datorate entităţilor de care compania este legată în virtutea intereselor de participare

8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale.

H. Provizioane

1. Provizioane pentru pensii şi alte obligaţii similare
2. Provizioane pentru impozite
3. Alte privizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris
1. Capital subscris vărsat
2. Capital subscris nevărsat

II. Prime de capital

III. Rezerve din reevaluare

IV. Rezerve
1. Rezerve legale
2. Rezerve statutare sau contractuale
3. Alte rezerve

V. Profitul sau pierderea reportat(ă)

VI. Profitul sau pierderea exerciţiului financiar.

Formatul bilanţului prescurtat este următorul:

A. Active imobilizate

I. Imobilizări necorporale
II. Imobilizări corporale
III. Imobilizări financiare

B. Active circulante

I. Stocuri
II. Creanţe

(Sumele ce urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an sunt prezentate separat pentru fiecare element).

III. Investiţii pe termen scurt
IV. Casa şi conturi la bănci

C. Cheltuieli în avans

D. Datorii: sumele care trebuie plătite într-o perioadă de până la un an

E. Active circulante nete/datorii curente nete

F. Total active minus datorii curente

G. Datorii: sumele ce trebuie plătite într-o perioadă mai mare de un an

H. Provizioane

I. Venituri în avans

J. Capital şi rezerve

I. Capital subscris (prezentându-se separat capitalul vărsat şi capital nevărsat)
II. Prime de capital
III. Rezerve din reevaluare
IV. Rezerve
V. Profitul sau pierderea reportat(ă)
VI. Profitul sau pierderea exercițiului financiar.

2.6. Regimul juridic al bilanțului în România

În România, problemele bilanțului contabil sunt reglementate de Legea contabilității nr. 82/1991, modificată şi completată, precum şi de reglementările adoptate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009.

În baza prevederilor acestor acte normative, **bilanțul** este *un document oficial de gestiune* al unităților economice şi administrative obligate să organizeze şi să conducă contabilitate proprie. În toate variantele de organizare a contabilității, bilanțul este documentul de bază în cadrul „situațiilor financiare anuale", care trebuie să ofere o imagine fidelă a poziției financiare şi performanțelor unității patrimoniale.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a CEE prevăd că bilanțul este *documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum şi în celelalte situații prevăzute de lege* (vezi modelul în Anexa **1**).

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ şi de pasiv, grupate după natură, destinație, lichiditate, respectiv după natură, proveniență şi exigibilitate.

În întocmirea şi utilizarea bilanțului trebuie să se țină seama de principiile şi normele generale ale contabilității (principiul permanenței metodelor, principiul continuității activității, principiul independenței exercițiului, principiul intangibilității bilanțului de deschidere, principiul evaluării separate a elementelor de activ şi de datorii, principiul necompenării, pricipiul prevalenței economicului asupra juridicului, pricipiul pragului de semnificație).

Bilanțul se întocmeşte anual şi în situația fuziunii sau încetării activității organizației. Instituțiile publice şi alte unități prevăzute de lege întocmesc situații financiare trimestriale şi anuale.

Bilanțul contabil este însoțit de contul de profit şi pierdere sau de contul de execuție (în cazul instituțiilor publice) de o serie de anexe, precum şi de raportul de gestiune al administratorului. Bilanțurile sunt supuse verificării care se realizează de către auditori financiari, persoane fizice sau juridice autorizate, potrivit legii.

După aprobare, bilanțul se publică în Monitorul Oficial, împreună cu contul de profit şi pierdere. Bilanțul contabil şi celelalte situații financiare anuale se păstrează timp de 50 de ani. Un exemplar din bilanțul contabil anual se depune la Direcția județeană a finanțelor publice, respectiv a municipiului Bucureşti.

Instituțiile publice şi celelalte persoane juridice ai căror conducători au calitate de ordonatori de credite depun un exemplar din bilanțul contabil trimestrial şi anual la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Anexa nr. 1.

BILANȚ
încheiat la data de 31 decembrie ….

	Nr. rd.	Sold la	
		începutul exercitiului financiar	sfârşitul exercitiului financiar
A	B	1	2
A. ACTIVE IMOBILIZATE			
I. IMOBILIZĂRI NECORPORALE			
1. Cheltuieli de constituire (ct. 201-2801	01		
2. Cheltuieli de dezvoltare (ct. 203-2803-2903)	02		
3. Concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi şi active similare şi alte imobilizări necorporale (ct. 205+208-2805-2808-2905-2908)	03		
4. Fondul comercial (ct. 2071-2807-2907)	04		
5. Avansuri şi imobilizări necorporale în curs (ct. 233+234-2933)	05		
TOTAL: (rd. 01 la 05)	06		
II. IMOBILIZĂRI CORPORALE			
1. Terenuri şi construcții (ct. 2811-2812-2911-2912)	07		
2. Instalații tehnice şi maşini (ct. 213+223-2813-2913)	08		
3. Alte instalații, utilaje şi mobilier (ct. 214+224-2814-2914)	09		
4. Avansuri şi imobilizări corporale în curs de executie (ct. 231+232-2931)	10		
TOTAL: (rd. 07 la 10)	11		
III. IMOBILIZĂRI FINANCIARE			
1. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (ct. 261-2961)	12		
2. Împrumuturi acordate entităților afiliate (ct. 2671+2672-2964)	13		
3. Interese de participare (ct. 263-2962)	14		
4. Împrumuturi acordate entităților afiliate de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 2673+2674-2965)	15		
5. Investiții deținute ca imobilizări (ct. 265 - 2963)	16		
6. Alte împrumuturi (ct. 2675*+2676*+2678+2679-2966*-2968*)	17		

TOTAL (rd. 12 la 17)	18		
ACTIVE IMOBILIZATE – TOTAL (rd. 06-+11+18)	19		
B. ACTIVE CIRCULANTE			
I. STOCURI			
1. Materii prime şi materiale consumabile (ct. 301+302+303+/ - 308+351+358+381 +/ - 388-391-392 - 3951-3951-3958-398)	20		
2. Producţia în curs de execuţie (ct. 331+332+341+/-348* - 393 - 3941 - 3952)	21		
3. Produse finite şi mărfuri (ct. 345+346+/-3485+/-3486+3545+3546+356 +357+361+/-368+371+/ - 378 – 3945 - 3946 - 3953 - 3954 - 3956 - 3957 - 396 – 397 - 4428)	22		
4. Avansuri pentru cumpărări de stocuri (ct. 4091)	23		
TOTAL: (rd.20 la 23)	24		
II. CREANŢE (Sumele care urmează să fie încasate după o perioadă mai mare de un an trebuie prezentate separat pentru fiecare element=			
1. Creanţe comerciale[26] (ct. 2675* + 2676* + 2678* + 2679* – 2966 - 2968* + 4092 + 411 + 413 + 418 - 491)	25		
2. Sume de încasat de entităţile afiliate (ct. 451** – 495*)	26		
3. Sume de încasat de la entităţile afiliate de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (453 – 495*)	27		
4. Alte creanţe (ct. 425+4282+431**+437**+4382+ 441**+4424+ 4428**+444**+445+446**+447**+4482+4582+461 +473**-496+5187)	28		
5. Capital subscris şi nevărsat (ct. 456-495*)	29		
TOTAL: (rd. 25 la 29)	30		
III. INVESTIŢII PE TERMEN SCURT			
1. Acţiuni deţinute la entităţile afiliate (ct. 501-591)	31		
2. Alte investiţii pe termen scurt (ct. 505+506+508-595-596-598+5113+5114)	32		
TOTAL: (rd.31 la 32)	33		
IV. CASA ŞI CONTURI LA BĂNCI (ct. 5112+512+531+532+541+542)	34		
ACTIVE CIRCULANTE – TOTAL (rd. 24+30+33+34)	35		

C. CHELTUIELI ÎN AVANS (ct. 471)	36		
D. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ DE PÂNĂ LA UN AN			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	37		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	38		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	39		
4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401+404+408)	40		
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	41		
6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661+1685+2691+451**)	42		
7. Sume datorate entităţilor afiliate de care compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+453**)	43		
8. Alte datorii, inclusiv datoriile fiscale şi datoriile privind asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2693+421+423 +424+426+427+4281+431***+437***+4381+441*** +4423+4428***+444***+446***+447***+4481+455 +456***+457+4581+462+473***+509+5186+5193 +5194+5195+5196+5197)	44		
TOTAL: (rd. 37 la 44)	45		
E. ACTIVE CIRCULANTE NETE/ DATORII CURENTE NETE (rd. 35+36-45-62)	46		
F. TOTAL ACTIVE MINUS DATORII CURENTE (rd. 19+46)	47		
G. DATORII: SUMELE CARE TREBUIE PLĂTITE ÎNTR-O PERIOADĂ MAI MARE DE UN AN			
1. Împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, prezentându-se separat împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni convertibile (ct. 161+1681-169)	48		
2. Sume datorate instituţiilor de credit (ct. 1621+1622+1624+1625+1627+1682+5191 +5192+5198)	49		
3. Avansuri încasate în contul comenzilor (ct. 419)	50		
4. Datorii comerciale - furnizori (ct. 401+404+408)	51		
5. Efecte de comerţ de plătit (ct. 403+405)	52		
6. Sume datorate entităţilor afiliate (ct. 1661+1685+2691+4511+4518)	53		
7. Sume datorate entităţilor afiliate de care	54		

compania este legată în virtutea intereselor de participare (ct. 1663+1686+2692+451***)			
8. Alte datorii inclusiv datorii fiscale şi datorii pentru asigurările sociale (ct. 1623+1626+167+1687+2693+421+423 +424+426+427+4281+431***+437***+4381+441*** +4423+4428***+444***+446***+447***+4481+455 +456***+457+4581+462+473***+509+5186+5193 +5194+5195+5196+5197)	55		
TOTAL: (rd. 48 la 55)	56		
H. PROVIZIOANE			
1. Provizioane pentru pensii şi alte obligații similare (ct. 1515)	57		
2. Provizioane pentru impozite (ct. 1516)	58		
3. Alte provizioane (ct. 457)	59		
TOTAL (rd. 57 la 59)	60		
I. VENITURI ÎN AVANS			
Subvenții pentru investiții (ct. 131+ 132+133+134+138)	61		
Venituri înregistrate în avans (ct. 472-total (rd.63+64)	62		
TOTAL (rd. 61+62)	63		
J. CAPITAL ŞI REZERVE			
I. CAPITAL			
Capital subscris vărsat (ct. 1012)	64		
Capital subscris nevărsat (ct. 1012)	65		
Patrimoniul regiei (ct. 1015)	66		
TOTAL (rd. 66 la 68)	67		
II. PRIME DE CAPITAL (ct. 104)	68		
III. REZERVE DIN REEVALUARE (ct. 105)	69		
IV. REZERVE			
Rezerve legale (ct. 1061)	70		
Rezerve statutare sau contractuale (ct. 1063)	71		
Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (ct. 1065)	72		
Alte rezerve (ct. 1068)	73		
Acțiuni proprii (ct. 109)	74		
TOTAL (rd. 70 la 73 – 74)	75		

V. PROFITUL SAU PIERDEREA REPORTAT(Ă) (ct. 117)	SOLD C	76		
	SOLD D	77		
VI. PROFITUL SAU PIERDEREA EXERCIȚIULUI FINACIAR (ct. 121)	SOLD C	78		
	SOLD D	79		

Repartizarea profitului (ct. 129)	80		
CAPITALURI PROPRII – TOTAL (rd. 67+68+69+75+76+77+78-79-80)	81		
Patrimoniul public (ct. 1061=	82		
CAPITALURI – TOTAL (rd. 81+82)	83		

ADIMINISTRATOR
Numele şi prenumele

Semnătura
Ştampila unității

ÎNTOCMIT
Numele şi prenumele
Calitatea
Semnătura
Nr. de înregistrare în organismul profesional

2.7. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 2.1.
I.Răspunsuri corecte: 1-B; 2-A; 3-B; 4-D; 5-D.
II.Enunțurile false sunt: 2; 3; 4; 6; 8.

Test de autoevaluare 2.2.
Variantele corecte sunt: 1-B; 2-A; 3-C.

2.8. Lucrare de verificare pentru Unitatea 2

Semnificațiile economico-financare şi juridice ale informațiilor în bilanțul contabil.

2.9. Bibliografie pentru Unitatea 2

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C.H. Beck, 2007, cap. III.
2. xxx Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, M.Of. al României, nr. 766 şi 766 bis din 10 noiembrie 2009.

Unitatea de învățare 3
CONTUL ŞI DUBLA ÎNREGISTRARE

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.3
3.1. Conținutul şi structura contului
3.2. Funcțiile contului
3.3. Clasificarea conturilor
3.4. Reguli de funcționare a conturilor
3.5. Analiza contabilă şi dubla înregistrare. Formula contabilă
3.6. Planul de conturi
3.7. Balanța conturilor şi rolul ei în contabilitate
3.8 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
3.9. Lucrare de verificare Unitatea 3
3.10. Bibliografie pentru Unitatea 3

Obiectivele unității de învățare 3

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- înțelegeți rolul şi structura contului contabil ;
- rețineți funcțiile şi principalele categorii de conturi;
- cunoaşteți principalele reguli de funcționare a conturilor;
- identificați conținutul analizei contabile şi mecanismele stabilirii formulelor contabile;
- cunoaşteți structura planului general de conturi în vigoare în România;
- înțelegeți structura şi rolul balanței conturilor.

3.1. Conținutul şi structura contului

Contul este un procedeu şi un model de înregistrare ,reflectare şi control valoric, iar uneori şi cantitativ a existenței şi mişcărilor unui mijloc economic, a unui proces economic, a unei surse sau a unui rezultat economico-financiar, pe o perioadă de timp bine determinată.

Spre deosebire de bilanț, care arată situația *tuturor* elementelor patrimoniale ale întreprinderii la un moment dat, contul are o sferă de cuprindere mult mai restrânsă, reflectând numai situația *unui* element de patrimoniu, dar despre care se arată nu numai situația lui la un moment dat, ci şi modificările pe care acesta le-a cunoscut pe parcursul perioadei de gestiune.

El poate fi definit drept un calcul scris, prezentat într-o formă specială, cu ajutorul căruia se realizează în mod sistematic, înregistrarea, ordonarea, gruparea şi sistematizarea informațiilor privind existența şi mişcarea mijloacelor (bunurilor) şi a surselor de acoperire a acestora.

Întrucât, în realitatea economică a întreprinderilor, mijloacele, procesele economice şi sursele sunt formate din numeroase elemente, există o mulțime de conturi, legate organic între ele, care formează **sistemul conturilor**. Cu ajutorul sistemului de conturi, obiectul de studiu al contabilității este reflectat şi controlat, potrivit principiilor de ordonare stabilite, sub cele mai variate aspecte; în felul acesta se realizează *integritatea şi totalitatea* reflectării obiectului contabilității.

Fiecare cont are un anumit **conținut economic**, determinat de natura elementelor pe care le reflectă, le urmărește şi le controlează. *Conținutul economic este elementul esențial al contului, care diferențiază conturile între ele, le individualizează şi le imprimă o anumită funcție.*

Astfel, în raport cu specificul, conținutul contului poate fi:

- *un anumit mijloc (bun) economic*: mijloace fixe; materii prime; produse finite; numerar în casă etc.;

- *un proces economic* sau o fază a acestuia; aprovizionarea cu materii prime; fabricarea producției de bază; vânzarea şi încasarea producției;

- *o sursă de proveniență* a mijloacelor economice ale întreprinderii, precum şi relațiile financiare sau de credit corespunzătoare: capital; furnizori; credite pe termen scurt; decontări cu bugetul statului etc.;

- *un rezultat final* al activității economice: profitul.

Operațiunile economice care pot fi înregistrate într-un cont sunt de două feluri:

- intrări, creşteri sau plusuri ale obiectului reflectat prin contul respectiv;
- ieşiri, micşorări sau minusuri ale bunului sau sursei respective.

De aceea şi evidența ținută cu ajutorul contului este redată *într-o formă specială*, constând în înregistrarea separată a operațiunilor care duc la creşterea de cele care duc la micşorarea elementelor patrimoniale.

Ca urmare, contul are o înfățişare *digrafică*, întrucât fiecare dintre cele două categorii de modificări se cuprinde într-o parte distinctă a contului.

În formă simplificată, această înfățişare se prezintă sub forma literei T, constituindu-se într-un *tablou bilanțier cu două serii de calcule:* pe de o parte,*starea inițială şi creşterile*, iar pe de altă parte *micşorările şi starea finală*, după formula:

Situația finală a unui element patrimonial (să zicem „i") = situația inițială + creşterile (perioadei date) – micşorările din perioada dată

Dacă luăm exemplul unui cont de mijloace economice, - mărfuri sau materii prime etc. – conținutul celor două părți, prezentat sub forma unui tablou bilanțier, este următoarea:

Contul „Mărfuri"

1) Starea inițială	3) Ieşiri – micşorări
2) Intrări, creşteri	4) Starea finală

La un cont de surse – „Furnizori" sau „Capital social", sau „Credite bancare" etc. – situația se va prezenta astfel:

Contul „Furnizori"

3) Ieşiri – micşorări	1) Starea inițială
4) Starea finală	2) Intrări – creşteri

De unde rezultă că ecuația de echilibru sau bilanțieră proprie contului este următoarea:

Starea inițială + Creşteri = Micşorarea + Starea finală

Componentele unui cont sunt:

a) **Titlul contului** (simbolul, denumirea)

Acesta trebuie să explice cu exactitate conținutul procesului economic sau al elementului de patrimoniu a cărui evidență o ține.

De regulă, conținutul se exprimă în denumirea lui: de exemplu, conturi de mijloace: "Materiale", "Produse finite", "Mărfuri"; între conturile de surse avem: "Capital social", "Furnizori", "Creditori".

b) **Debitul şi creditul**

La începuturile contabilității, modificările care măreau şi care micşorau volumul sau valoarea se scriau unele sub altele, în ordine cronologică. Ulterior, s-a trecut la sistematizarea modificărilor de acelaşi fel, **intrările** de mijloace fiind trecute în stânga, iar **ieşirile** în dreapta.

Este adevărat că noțiunile de debit şi credit sunt de origine juridică; folosirea lor în contabilitate a început în perioada de dezvoltare a capitalului comercial, cînd conturile erau destinate, în special, să înregistreze şi să urmărească relațiile întreprinderii cu debitorii şi creditorii săi. Ca urmare, noțiunea de debit provine de la cea de debitor, iar cea de credit, de la creditor. Ulterior, pe măsură ce funcția de înregistrare şi calcul a contului a evoluat, noțiunile de debit şi credit au căpătat un conținut mai larg, ele fiind folosite pentru sistematizarea tuturor genurilor de modificări care au loc în patrimoniul întreprinderii.

Aşa cum rezultă din cele analizate până acum, din punct de vedere al conținutului economic, debitul şi creditul nu sunt identice la toate conturile; ele sunt diferite, în funcție de natura conținutului care poate reflecta mijlaoce sau surse. De aceea, debitul şi creditul contului reflectă în unele cazuri informații valorice du semnul plus (+), iar în altele, cu semnul (-); debitul conturilor de activ va desemna creşteri, plusuri, încasări, în timp ce debitul conturilor de pasiv va arăta o mişcare în sens contrar – o micşorare, o ieşire, o diminuare.

Situația este inversă în cazul creditului.

Temă de reflecție 3.1.

Este adevărat că debitul este sinonim cu semnul "+", şi creditul este sinonim cu "-"?

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Din noțiunile respective au decurs şi operațiile de *a debita*, respectiv *a credita* un cont.

Contul reprezintă procedeul prin care se realizează dubla înregistrare. Regula generală este ca, în cazul *fiecărei operații economico-financiare, aceasta să fie înregistrată simultan în cel puțin două conturi, în părțile opuse ale acestora, astfel încât să se respecte egalitatea Debit = Credit*.

c) **Explicația operației economice**

Ea poate fi dată sub formă descriptivă sau codificată, indicând codul contului corespondent.

d) **Mişcările (rulajul) şi totalul contului (Soldul inițial + rulajul)**

Se disting: rulaj debitor şi rulaj creditor.

e) **Soldul contului** se determină ca diferență între totalul sumelor înregistrate în debit şi cele înregistrate în creditul contului.

Soldul poate fi: debitor (D > C) şi creditor (D < C). Dacă D = C, avem un cont balansat (soldat sau lichidat).

La un cont se disting sold inițial, sold curent şi sold final.

Soldul contului la un moment dat (final) se stabileşte cu ajutorul numitei „formule bilanțiere”. De exemplu, *la un cont de activ*, el se stabileşte astfel: *soldul inițial debitor + rulajul debitor – rulajul creditor = soldul final debitor*.

Test de autoevaluare 3.1.

I.Identificați afirmațiile corecte şi false:

1.”A debita” se referă la o înregistrare în partea stângă a unui cont.

2.”A credita” se referă la o înregistrare în partea dreaptă a unui cont.

3. Dacă un cont aparține activelor, va înregistra o scădere de disponibil, prin debitare, şi o creştere de disponibil, prin creditare.

4. Pentru conturile de active şi cheltuieli, soldurile inițiale sunt înscrise în credit, creşterile în debit, şi scăderile, în credit.

5. Soldul inițial reprezintă existențele elementelor reprezentate de conturile individuale la începutul perioadei de gestiune.

6. Suma tuturor înscrierilor în debit trebuie să fie egală cu suma tuturor înscrierilor în credit.

7. Debit = creştere şi credit = descreştere.

8. Debitul este sinonim cu “+”, şi creditul este sinonim cu “-”.

9. În cazul conturilor de active, total sume debitoare = sold inițial debitor + rulaj debitor.

10. În cazul conturilor de datorii, total sume debitoare = rulaj debitor.

11. În cazul conturilor de datorii, total sume creditoare = rulaj creditor + sold inițial creditor.

12. Ecuația proprie contului este situația inițială + creşterile = micşorările + situația finală.

II. Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Debitul:

a) este acea parte a contului în care se înregistrază numai existențele inițiale şi creşterile de active;
b) cuprinde şi micşorările elementelor de activ;
c) înregistrează creşterile de utilizări şi micşorările de resurse;
d) este întotdeauna mai mare decât creditul.

A= a+d; B= b+c; C= a+b+c; D= b+c+d.

2. Creditul:

a) reprezintă partea dreaptă u unui cont;
b) nu are sold inițial;
c) înregistrează micşorările de utilizări şi creşterile de resurese;
d) poate fi egal cu debitul.

A= a+b+c+d; B= a+b+c; C= a+c+d; D= a+b+c.

3. Debitul şi creditul:

a) sunt noțiuni de sorginte juridică;
b) desemnează partea stângă (debitul) şi partea dreaptă (creditul) a conturilor;
c) pentru conturile de activ, reflectă existențele inițiale şi creşterile;
d) pentru conturile de pasiv, desemnează existențele inițiale şi micşorările.

A= a+b+c; B= a+b+c+d; C= b+c+d; D=a+b+d.

4. Care dintre următoarele afirmații este falsă:
   a) un cont de active prezintă sold inițial debitor;
   b) un cont de datorie se debitează cu creşterile;
   c) un cont de capitaluri proprii prezintă în debit soldul final creditor;
   d) un cont de active se creditează cu diminuările.

3.2. Funcțiile contului

Esența contului ca instrument specific pentru înregistrarea grupată, ordonată şi sistematizată a informațiilor se exprimă în funcțiile lui. Acestea sunt:

I. **Funcții contabile**, decurgând nemijlocit din obiectul şi metoda contabilității;

a. funcția de **înregistrare, grupare, ordonare şi sistematizare a informațiilor.** Prin această funcție se realizează în practică principiile contabilității în partidă dublă, iar informațiile contabile capătă un grad ridicat de sistematizare.

b. Funcția de **cuantificare**, constând în faptul că – prin forme specifice contul creează condițiile pentru *determinarea mărimii* diferitelor procese şi fenomene economice.

c. Funcția de **informare**: contul furnizează datele referitoare la mijloacele şi sursele economice, la transformările intervenite în patrimoniul întreprinderii şi la rezultatele activității întreprinderii.

II. **Funcțiile economice**, prin care contul reflectă situația reală a fiecărui element din patrimoniu, permițând:

a. calculul situației tuturor elementelor de patrimoniu în diferite momente ale activității întreprinderii, precum şi al costului şi rezultatele efective în raport cu proiectul sau prognoza;

b. controlul integrității patrimoniului, al nivelului costurilor şi mărimii veniturilor, al modului în care sunt realizate sarcinile şi obiectivele de gestiune.

III. **Funcția statistică**: datele din conturi servesc la determinarea unor indicatori statistici importanți ai activității economice.

Forma contului are la origine calculul aritmetic care implica urmărirea nesistematică a modificărilor care au loc. De exemplu, situația numerarului din casa întreprinderii rezultă din însumarea şi scăderea operațiunilor care se realizau într-o perioadă de timp:

existent la 1 martie: 1.000.000 lei (+)
la 5 martie s-a încasat: 10.000.000 lei (+)
la 10 martie s-a plătit: 8.000.000 lei (-)
la 25 martie s-a plătit: 1.000.000 lei (-)

Făcând operațiile aritmetice corespunzătoare în ordinea succesivă a datelor, rezultă că soldul din casa întreprinderii este de 2.000.000 lei.

Această formă a contului prezintă avantajul simplității operațiilor de calcul. Dar, ea are inconvenientul că nu permite cunoaşterea cu uşurință a totalului operațiilor de încasări şi plăți pe o anumită perioadă de timp, necesitând un volum suplimentar de muncă pentru extragerea şi adunarea separată a sumelor încasate cu semnul plus şi a celor plătite, cu semnul minus.

Pentru evitarea acestui neajuns, prin forma contului se separă cele două categorii de operațiuni.

Debit *Cont „Casa" (simbol 531)* *Credit*

Nr. crt.	Data	Explicația	Suma		Nr. crt.	Data	Explicația	Suma

Aşa s-a ajuns la **forma bilaterală a contului**, dându-se tabelului respectiv denumirea „Casa”,în care existentul şi intrările se înscriu în partea stângă, la debit, iar ieşirile în credit, în partea dreaptă.

Sub formă didactică, simplificată, contul „Casa”, ca şi oricare alt cont, se prezintă sub formă de „T” (valorile sunt date în mii lei):

Debit	Ct. 531	CASA	Credit
Sold iniţial	1.000		
Rulaj	10.000	8.000	Rulaj
Debitor		1.000	creditor
Total	11.000	9.000	
Soldul final debitor		2.000	

De notat că soldul debitor de 2.000.000 lei s-a trecut la credit pentru *închiderea sau echilibrarea contului*.

Forma unilaterală a contului cuprinde o singură serie de coloane pentru datele comune (numărul curent, data şi explicaţiile), indiferent de natura operaţiilor (creşteri sau scăderi), iar coloanele pentru sumele debitoare, creditoare şi pentru solduri sunt alăturate.

Reprezentarea grafică a unui cont în formularul model utilizat în munca practică este urătoarea (forma unilaterală, în mil. lei):

Fişa de cont pentru operaţii diverse „CASA”					Simbol 5311			Pag. 1
Data	Document		Explicaţii	Simb. Cont corespondent	Rulaj		D / C	Sold
20…	Felul	Nr.			Debit	Credit		
3 I	Bilanţ		Sold iniţial				D	

Forma şah sau **matriceală** a contului se caracterizează prin utilizarea unor fişe separate pentru debit şi credit, în care debitul apare în corespondenţă cu conturile creditoare, iar creditul, în corespondenţă cu conturile debitoare.

Forma contului cu duble valori se distinge prin faptul că are coloane pentru înscrierea sumelor în monedă naţională şi în monedă străină.

3.3. Clasificarea conturilor

Contabilitatea utilizează un sistem de conturi ale cărui componente şi structură diferă în funcţie de gradul de complexitate a activităţii economice.

Pentru studierea sistemului de conturi este necesară clasificarea lor. Ea constă în *sistematizarea conturilor, pe baza caracteristicilor lor comune şi specifice, prin încadrarea şi gruparea lor după anumite criterii în clase, grupe şi subgrupe de conturi*.

Principalele criterii după care se pot clasifica conturile sunt următoarele: funcţia contabilă, sfera de cuprindere, conţinutul economic ş.a.

A. **Criteriul fundamental de clasificare** a conturilor îl reprezintă *conţinutul lor economic*. Din acest punct de vedere, conturile se împart în *patru subdiviziuni:*

- **conturile de mijloace economice;**
- **conturile de procese economice;**
- **conturile de surse economice;**
- **conturile de rezultate.**

Aceste subdiviziuni de conturi se împart în **grupe şi subgrupe** de conturi.

B. Din punct de vedere al *funcţiei contabile*, conturile se împart în două categorii: **conturi de activ** şi **conturi de pasiv**. Această grupare este cea mai generală clasificare, ea

decurgând din legătura conturilor cu bilanțul contabil şi permițând înțelegerea regulilor de funcționare şi de utilizare a conturilor.

Conturile de activ reflectă existența şi mişcarea mijloacelor economice sub aspectul *componenței şi structurii* lor materiale.

Conturile de pasiv reflectă existența şi mişcare *surselor* de constituire a mijloacelor.

Exemplu de conturi de activ: „Mijloace fixe", „Materiale", „Casa", „Produse finite", „Debitori", „Clienți".

Exemplu de conturi de pasiv: „Capital", „Credite pe termen scurt", „Furnizori" etc.

Există şi conturi – puține la număr – care preiau atribute de funcționare de la ambele feluri de conturi. Ele sunt mai ales conturi de calcul economic, introduse în practica contabilă ca răspuns la cerințele muncii de informare economică. Acestea sunt **conturi bifuncționale**, ele având sold fie debitor, fie creditor.

Exemplu de cont bifuncțional: „Profit şi pierdere".

C. Din punct de vedere al *sferei de cuprindere*, conturile se împart în: **conturi sintetice, conturi analitice** şi **conturi consolidate.**

Conturile sintetice reflectă, în formă generalizată, mijloacele, procesele şi sursele, fără ca acestea să fie concretizate şi detaliate.

Astfel, conturile „Clienți" şi „Furnizori" oglindesc situația şi mişcarea relațiilor cu cele două grupe, dar nu şi situația cu fiecare client sau cu fiecare furnizor.

Conturile analitice oferă posibilitatea cunoaşterii concrete şi dezvoltate a fiecărui element din patrimoniul întreprinderii, de exemplu a fiecărui client sau furnizor în parte. Ele se utilizează ca desfăşurătoare ale conturilor sintetice şiş folosesc pentru înregistrarea atât în etalon bănesc, cât şi în cel natural (acolo unde este cazul).

Detalierea operațiilor sintetice cu ajutorul conturilor analitice poartă denumirea de **evidență analitică**.

Aceste două categorii de conturi nu se exclud, ci se completează, *rolul determinant revenind conturilor sintetice*. Între conturile sintetice şi cele analitice există o legătură indisolubilă, orice operație înregistrată în contul analitic trebuind să fie înregistrat şi în contul sintetic.

În ultimul timp, a intrat în circulație şi noțiunea de **conturi consolidate**, folosită pentru reunirea şi integrarea datelor care prezintă rezultatul operațiunilor şi situației financiare pentru un grup de întreprinderi care fac parte dintr-o entitate (de exemplu holding) aflată sub autoritatea unei conduceri unice (la nivelul „societății-mamă").

3.4. Reguli de funcționare a conturilor

Înregistrarea operațiunilor economice cu ajutorul conturilor se realizează după anumite reguli, care exprimă, în fond, **modul de debitare şi creditare a conturilor**.

Pentru înțelegerea regulilor de funcționare a conturilor, trebuie pornit de la bilanț şi de la legătura ce există între acesta şi conturi.

La începutul perioadei de gestiune, fiecărui element patrimonial prevăzut de bilanț i se deschide câte un cont.

Elementele patrimoniale care figurează în *activul bilanțului* se preiau în conturile de activ sub forma **soldurilor inițiale debitoare**.

Elementele patrimoniale care figurează în *pasivul bilanțului* se preiau în conturile de pasiv sub forma **soldurilor inițiale creditoare**.

Pornind de la cele de mai sus, se poate formula şi **prima regulă de funcționare a conturilor**, care este următoarea: *conturile de activ încep să funcționeze prin a se debita şi se debitează cu existențele de activ, iar conturile de pasiv încep să funcționeze prin creditare, cu existențele de pasiv.*

A doua regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ se mai debitează cu intrările, creşterile, sporurile etc. de activ, iar conturile de pasiv se mai creditează cu intrările, creşterile, sporurile etc. de pasiv.

A treia regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ se creditează cu ieşirile, micşorările, scăderile de activ, iar conturile de pasiv se debitează cu ieşirile, micşorările şi scăderile elementelor de pasiv.

A patra regulă de funcţionare a conturilor: conturile de activ au întotdeauna sold final debitor, sau sunt soldate (balansate), iar conturile de pasiv au întotdeauna un sold final creditor, sau sunt soldate (balansate).

Soldul final se stabileşte la sfârşitul exerciţiului financiar, semnificând *existentul* (materiale, bani, creanţe, datorii). Pentru *închiderea* (echilibrarea) *contului*, acest sold se înscrie ca existent în partea opusă a contului respectiv, iar în luna următoare, apare ca *sold iniţial* (debitor sau creditor, după natura contului).

În concluzie, regulile de funcţionare a conturilor de activ şi de pasiv se prezintă astfel:

DEBIT + Conturile de activ - CREDIT	
1. Încep să funcţioneze prin a se debita	3. Se creditează cu reducerile de activ (-)
2. Se debitează cu:	
a) existenţele de activ (+)	
b) sporurile de activ (+)	
	4. Au sold debitor (+)

DEBIT - Conturile de pasiv + CREDIT	
3. Se debitează cu reducerile de pasiv (-)	1. Încep să funcţioneze prin a se credita
	2. Se creditează cu:
	a) existenţele de pasiv (+)
	b) sporurile de pasiv (+)
4. Au sold creditor (+)	

Test de autoevaluare 3.2.

Încercuiţi răspunsurile corecte:

1. Conform primei reguli de funcţionare a conturilor:
   a) conturile de activ încep să funcţioneze prin a se debita;
   b) conturile de activ se debitează cu existenţele iniţiale ale elementelor patrimoniale de pasiv din bilanţul de deschidere;
   c) conturile de pasiv încep să funcţioneze prin a se credita;
   d) conturile de pasiv se creditează cu existenţele iniţiale ale elementelor patrimoniale de activ.

   A= a+c; B= a+b+c; = a+b+d; D= a+b+c+d.
2. Regula conturilor de activ:
   a) se debitează cu existenţele iniţiale de active din bilanţul de deschidere;
   b) se mai creditează cu creşterile de active;
   c) se debitează cu micşorările de active;
   d) prezintă sold final creditor;

   A= a; B= a+b; C= a+c; D= a+d.
3. Regula conturilor de pasiv:
   a) se creditează cu existenţele iniţiale ale elementelor de pasiv;
   b) se mai creditează cu creşterile de pasiv;
   c) se debitează cu micşorările de pasiv;
   d) prezintă sold final creditor.

   A= a+b+d; B= a+b+c; C= b+c+d; D= a+b+c+d.

3.5. Analiza contabilă şi dubla înregistrare. Formula contabilă

O importanță deosebită pentru dubla înregistrare în conturi o are analiza contabilă a operațiunilor economice. Ea are ca scop determinarea conținutului economic al operației şi stabilirea conturilor în care se înregistrează, a legăturilor între conturi, urmând ca, pe această bază, să se realizeze dubla înregistrare a fiecărei operațiuni economice.

Dubla înregistrare constă în înscrierea concomitentă şi cu aceeaşi sumă a unei operații economice în două conturi distincte, şi anume: în debitul unui cont şi în creditul altui cont.

Legătura ce se stabileşte între conturi prin dubla înregistrare a fiecărei operații economice se numeşte **corespondența conturilor**, iar conturile respective sunt **conturi corespondente.**

Analiza contabilă constă în cercetarea pe bază de documente a fiecărei operații economice, în scopul stabilirii conturilor corespondente şi a părții acestora (debit, credit) în care urmează a fi înregistrată operația dată.

Analiza oricărei operații cuprinde mai multe aspecte:

- stabilirea conținutului şi naturii modificării respective;
- determinarea elementelor de activ sau de pasiv care au suferit modificări, precum şi a sensului acestor modificări;
- stabilirea conturilor corespondente;
- stabilirea, potrivit regulilor de funcționare, a părții (debit sau credit) conturilor corespondente în care se înregistrează operațiunea dată.

Rezultatul final al analizei contabile se concretizează în **formula contabilă.**

Formula contabilă reprezintă un mod specific de exprimare sub forma unei egalități valorice – potrivit principiului dublei înregistrări – a oricărei operații economice înregistrate în contabilitate. Ea cuprinde denumirea contului debitor, denumirea contului creditor şi suma respectivă care corespunde operației economice înregistrate. Dacă la acestea se adaugă data la care a avut loc operația economică şi explicația acesteia, conform documentului justificativ, se obține **articolul contabil**, folosit pentru reflectarea cronologică a operațiilor economice în conturi pe baza dublei înregistrări.

În funcție de numărul conturilor corespondente, formula contabilă poate fi de două feluri:

a) **formula contabilă simplă**, în care se cuprind un singur cont debitor şi un cont creditor;

b) **formula contabilă compusă**, în care se debitează un singur cont, iar la credit corespund două sau mai multe conturi sau invers: avem mai multe conturi debitoare şi un singur cont creditor.

Din punct de vedere al scopului pentru care se întocmesc, formulele contabile sunt de două feluri: **formule de înregistrare curentă**, folosite pentru înregistrarea operațiilor economice obişnuite şi **formule contabile de stornare**.

Stornarea este operațiunea de corectare a unei înregistrări eronate. Ea se poate face **în negru** sau **în roşu**.

Test de autoevaluare 3.3.

I.Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Dubla înregistrare:

a) este componentă a partidei duble;

b) presupune ca orice operațiune economică să fie înregistrată în debitul unui cont şi în creditul altui cont;

c) perimite urmărirea existenței si modificării elementelor patrimoniale;

d) asigură legătura dintre conturile în care se înregistrează operațiunile economice.
A= b+c+d; B= a+b+c+d; C= a+c+d; D= a+b.

2. Formula contabilă:
a) este identică cu articolul contabil;
b) este o modalitate de exprimare a dublei înregistrări;
c) în partea stângă, cuprinde conturile care se creditează;
d) concretizează analiza contabilă.
A= b+d; B= a+b+c+d; C= b+c+d; D= a+b+d.

3.Elementele formulei ontabile sunt:
a) denumirea sau simbolul contului debitor;
b) denumirea sau simbolul contului creditor;
c) semnul = între conturile corespondente;
d) suma cu care se modifică elementele patrimoniale.
A= a+b+c; B= a+b; C= a+b+c+d; D= a+b+d.

II.Pe baza analizei contabile, să se stabilească formulele contabile ale următoarelor operațiuni:
a) depunerea, din casieria întreprinderii, în contul curent la bancă a sumei de 1000 lei;
b) achitarea prin bancă a sumei de 2000 lei datorată unui furnizor.

3.6. Planul de conturi

Planul de conturi *reprezintă matricea întregului sistem de conturi*, în cadrul căruia fiecare cont, de diverse grade de cuprindere a elementelor patrimoniale, este delimitat printr-o denumire şi un simbol cifric, fiind încadrat într-o clasă şi o grupă în raport cu un anumit criteriu de clasificare.

Pentru fiecare cont sintetic sunt definite conținutul economico-financiar, funcția contabilă şi corespondența cu alte conturi.

În România, principiile generale de organizare şi conducere a contabilității în etapa actuală sunt reglementate prin *Legea contabilității nr. 82 din 27 decembrie 1991 şi prin reglementările de aplicare a acestei legi aprobate* de guvern, care prevăd că Ministerul Finanțelor Publice emite Planul de conturi general, modelele registrelor şi bilanțurile contabile, formularele comune privind activitatea financiară şi contabilă, normele metodologice privind întocmirea şi utilizarea acestora.

Planul de conturi general conține nouă clase de conturi, simbolizate cu o cifră; acestea sunt:

clasa 1 – conturi de capitaluri;
clasa 2 – conturi de imobilizări;
clasa 3 – conturi de stocuri şi producție în curs de execuție;
clasa 4 – conturi de terți;
clasa 5 – conturi de trezorerie;
clasa 6 – conturi de cheltuieli;
clasa 7 – conturi de venituri;
clasa 8 – conturi speciale;
clasa 9 – conturi de gestiune.

În cadrul fiecărei clase se cuprind una sau mai multe grupe de conturi simbolizate cu două cifre, conturi sintetice de gradul I, simbolizate cu trei cifre, conturi sintetice de gradul II, simbolizate cu patru cifre (a se vedea Planul de conturi general din finalul acestui capitol).

Pe baza planului de conturi general se pot elabora planuri de conturi specifice diferitelor tipuri de unități patrimoniale (publice, microîntreprinderi sau fără scop lucrativ).

Conturile din clasele 1-7 sunt destinate pentru contabilitatea operațiunilor patrimoniale, iar cele din clasa 8, intitulată „Conturi speciale" se folosesc pentru contabilitatea operațiunilor extrapatrimoniale: angajamente acordate şi primite, mijloace fixe luate cu chirie, bunuri materiale primite spre prelucrare, în custodie sau în păstrare.

Anexa nr. **2** a capitolului prezintă sistemul de conturi actual aprobat prin O.M.F.P. nr. 3055/2009.

3.7. Balanța conturilor şi rolul ei în contabilitate

Metoda contabilității impune ca periodic (de regulă lunar) şi în mod obligatoriu, cu ocazia elaborării bilanțului, să se facă verificarea exactității înregistrărilor din contabilitate. Verificarea se referă atât la respectarea principiului dublei înregistrări a operațiunilor economice în contabilitate, cât şi a calculelor aritmetice făcute cu ocazia înregistrărilor în formule contabile compuse sau a determinării rulajelor, sumelor totale şi a soldurilor.

Procedeul specific contabilității prin care se realizează această verificare este **balanța conturilor** sau **balanța de verificare**, care se prezintă ca un tablou enumerativ al tuturor conturilor din registrul Cartea mare în care se trec informații în legătură cu soldurile inițiale, mişcările intervenite într-o anumită perioadă de gestiune (lună, trimestru, semestru, an) şi soldurile la data întocmirii.

Balanța conturilor este un tablou specific de grupare şi sistematizare a informațiilor reflectate în conturi, destinat să verifice respectarea principiului dublei înregistrări, a exactității înregistrărilor contabile, în vederea elaborării unor lucrări de sinteză şi de analiză contabilă.

Ea cuprinde simbolul şi denumirea contului, sumele şi soldurile debitoare sau creditoare în decursul unei perioade.

În funcție de operațiile economice şi de felul conturilor la care se referă, balanțele sunt:

- balanțe de verificare sintetice, care se elaborează pe baza datelor din conturile sintetice;
- balanțe ale conturilor analitice (pentru fiecare cont sintetic care se desfăşoară pe conturi analitice se elaborează o balanță de verificare).

La rândul lor, din punct de vedere al conținutului, balanțele conturilor sintetice pot fi balanțe cu o serie, cu două serii, cu trei serii şi cu patru serii de egalități.

a. **Balanța cu o serie de egalități** se elaborează în două variante, şi anume: fie ca **balanță de sume**, cuprinzând sumele totale debitoare şi sumele creditoare ale conturilor, fie ca **balanță de solduri**, cuprinzând coloane cu soldurile debitoare şi soldurile creditoare ale conturilor.

Egalitatea care trebuie realizată este, după caz, următoarea:

totalul sumelor debitoare = totalul sumelor creditoare

sau:

totalul soldurilor debitoare = totalul soldurilor creditoare

b. **Balanța cu două serii de egalități** se mai numeşte şi **balanța de verificare a sumelor şi soldurilor** şi permite stabilirea a două serii de egalități între totalul sumelor debitoare şi creditoare, respectiv între totalul soldurilor debitoare şi creditoare.

c. **Balanța cu trei serii de egalități** cuprinde **soldurile inițiale rulajele** şi **soldurile finale**, între toate cele trei perechi de coloane (sume debitoare şi creditoare) trebuind să se realizeze o egalitate.

d. **Balanța cu patru serii de egalități** este cea care *se elaborează lunar* şi se prezintă sub forma unui tabel cu opt coloane, din care două pentru *sumele din lunile precedente*, debitoare şi creditoare, două pentru *rulajele lunii curente* (debitoare şi creditoare), două pentru *totalurile* debitoare şi creditoare şi două pentru *soldurile finale* respective (debitoare şi creditoare).

Cele patru serii de egalități caracteristice acestei balanțe sunt:

A. Total sume debitoare din lunile precedente (pentru 1 ianuarie: soldul inițial)	=	Total sume creditoare din lunile precedente (pentru 1 ianuarie: soldul inițial)
B. Total rulaje (mişcări) debitoare în luna curentă	=	Total rulaje (mişcări) creditoare în luna curentă
C. Total sume debitoare de la începutul anului şi până la finele lunii curente	=	Total sume creditoare de la începutul anului şi până la finele lunii curente
D. Total solduri finale debitoare	=	Total solduri finale creditoare

O formă deosebită de balanță a conturilor este **balanța de verificare-şah**, care reprezintă o variantă a balanței cu trei serii de egalități. Avantajul deosebit al acestui tip de balanță constă în faptul că *ea redă corespondența tuturor conturilor* în care s-au înregistrat operațiile economice în perioada expirată şi permite, prin urmare, desprinderea operațiilor respective.

Balanța de verificare-şah se prezintă ca un tabel în care conturile sunt trecute pe verticală şi pe orizontală, la intersecția dintre rânduri şi coloane apărând sumele cu care conturile respective au intrat în corespondență şi au fost debitate sau creditate.

Balanțele de verificare îndeplinesc următoarele *funcții* importante:

- servesc pentru a controla exactitatea datelor înregistrate în conturile analitice şi sintetice;
- reprezintă un mijloc de control între fiecare cont sintetic şi analiticele sale;
- dau posibilitatea stabilirii legăturilor dintre conturile sintetice şi bilanțul contabil, întrucât soldurile finale din balanță se folosesc pentru întocmirea bilanțului la sfârşitul perioadei respective;
- furnizează date centralizate, sintetice, atât pentru perioada curentă, cât şi pentru cea precedentă, necesare pentru munca de analiză a activității economice a întreprinderii.

În prezent, balanța conturilor îndeplineşte tot mai mult şi **funcția de registru de evidență sistematică**, îndeosebi în cadrul sistemelor informatice de prelucrare adatelor din contabilitate.

Dacă la întocmirea balanței conturilor nu rezultă (nu se verifică) egalitățile corespunzătoare, înseamnă că în sistemul informațiilor contabile există erori, provenite din diferite cauze.

În condițiile actualului sistem de contabilitate din țara noastră, Legea nr. 82/1991 prevede obligativitatea verificării lunare a corectitudinii înregistrărilor operațiunilor patrimoniale prin balanța de verificare.

În temeiul acestei prevederi, *reglementările contabile statuează că balanța de verificare cuprinde, pentru toate conturile unității patrimoniale, de regulă, următoarele elemente: simbolul şi denumirea conturilor, în ordinea din planul de conturi; soldurile inițiale debitoare şi creditoare; rulajele debitoare şi creditoare; totalul sumelor debitoare şi creditoare; soldurile finale, debitoare şi creditoare.*

Cu ajutorul balanței *se verifică corelațiile egalității generate de dubla înregistrare, respectiv concordanța dintre totalul înregistrărilor din registrul-jurnal, totalul rulajelor debitoare şi creditoare din balanță, precum şi concordanța dintre totalul soldurilor finale debitoare şi creditoare din registrul „Cartea mare" şi totalul soldurilor debitoare şi creditoare din balanță*.

În fine, potrivit aceloraşi norme, balanța de verificare se întocmeşte atât pentru conturile sintetice, cât şi pentru cele analitice (pentru acestea din urmă, balanța putând cuprinde numai situația soldurilor).

Cu ajutorul balanței de verificare pot fi puse în evidență următoarele *tipuri de erori:*

- erori prin care se încalcă principiile înregistrării în partida dublă: omisiunea înregistrării în contul corespondent sau înregistrarea unei alte sume în contul corespondent;
- erori în efectuarea calculelor necesare pregătirii conturilor pentru balanță (în determinarea rulajelor, totalurilor şi soldurilor);
- erori de transcriere din conturi în balanță;
- determinarea inexactă a soldului;
- adunarea greşită a sumelor din conturi.

Nu pot să fie însă descoperite erori importante:

- omisiunea înscrierii unei operații la debit şi la credit;
- înregistrarea repetată a unei operații;
- înregistrarea greşită a aceleiaşi sume în debit şi credit.

Temă de reflecție 3.2.

Argumentați imposibilitatea balanței conturilor de a identifica erori importante.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Cu alte cuvinte, cu ajutorul balanței de verificare nu se pot descoperi omisiunile de înregistrare simultană în debit şi credit, erorile de compensație şi erorile de înregistrare la alte conturi decât cele necesare.

Lipsa egalităților dintre totalul sumelor din conturi care apare în balanțele de verificare concretizează existența unor erori, dar nu le identifică. Pentru identificarea erorilor se foloseşte confruntarea sumelor din conturi cu sursele de informații, se refac calculele din conturi etc.

Balanța de verificare lunară
(cu patru serii de egalități) (mii lei)

Nr. crt.	Simbol conturi	Denumirile conturilor	Totalul sumelor din balanța precedentă		Rulajele lunii curente		Totalul sumelor la data întocmirii balanței		Soldurile finale	
			D	C	D	C	D	C	D	C
1	212	Construcții	1.000		100		1.100		1.100	
2.	301	Mat. prime	500		50		550		550	
3.	531	Casa	200		100		200		200	
4.	512	Cont. curente (lei)	500			100	500	100	400	
5.	101	Cap. social		1.500		100		1.600		1.600
6.	401	Furniz.		200		50		250		250
7.	519	Cred. bancar		400				400		400
	TOTAL		2.100	2.100	250	250	2.350	2.350	2.250	2.250
			I		II		III		IV	

Întocmirea balanței de verificare necesită activități multiple şi parcurgerea mai multor etape: pregătirea conturilor pentru întocmirea balanței prin calcularea rulajelor debitoare şi creditoare, totalizarea sumelor şi determinarea soldurilor, transcrierea datelor din conturi în balanță; totalizarea balanței şi verificarea măsurii în care se realizează egalitățile de control.

Anexa nr. 2

PLANUL DE CONTURI GENERAL

CLASA 1 – CONTURI DE CAPITALURI

10. CAPITAL ŞI REZERVE

101. Capital

1011. Capital subscris nevărsat (P)

1012. Capital subscris vărsat (P)

1015. Patrimoniul regiei (P)

1016. Patrimoniul public (P)

104. Prime de capital

1041. Prime de emisiune (P)

1042. Prime de fuziune/divizionare (P)

1043. Prime de aport (P)

1044. Prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni (P)

105. Rezerve din reevaluare

106. Rezerve

1061. Rezerve legale (P)

1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)

1064. Alte Rezerve de valoare justă (P)

1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

1067. Rezerve din diferențe de curd valutar în relație ci investiția netă într-o entitate străină (P)

1068. Alte rezerve (P)

107. Rezerve din conversie (A/P)

108. Interese care nu controlează

1081. Interese care nu controlează-rezultatul exercițiului financiar (A/P)

1082. Interese care nu controlează+ alte capitaluri proprii (A/P)

109. Acțiuni proprii

1091. Acțiuni proprii deținute pe termen scurt (A)

1092. Acțiuni proprii deținute pe termen lung (A)

11. REZULTATUL REPORTAT

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat, sau pierderea neacoperită
pierderea nerecuperată

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puțin IAS 29

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a patra a Comunităților Economice Europene (A/P)

12. REZULTATUL EXERCIȚIULUI FINANCIAR

121. Profit sau pierdere (A/P)

129. Repartizarea profitului (A)

14. CÎŞTIGURI SAU PIERDERI LEGATE DE EMITEREA, RĂSCUMPĂRAREA, VÂNZAREA, CEDAREA CU TITLU GRATUIT SAU ANULAREA INSTRUMENTELOR DE CAPITALURI PROPRII

141. Câştiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (P)

149. Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii (A)

15. PROVIZIOANE

151. Provizioane

1511. Provizioane pentru litigii (P)
1512. Provizioane pentru garanții acordate clienților (P)
1513. Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea (P)
1514. Provizioane pentru restructurare (P)
1515. Provizioane pentru pensii şi obligațiile similare (P)
1516. Provizioane pentru impozite (P)
1518. Alte provizioane (P)

16. ÎMPRUMUTURI ŞI DATORII ASIMILATE

161. Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)

162. Credite bancare pe termen lung

1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadență (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

166. Datorii ce privesc imobilizările financiare

1661. Datorii către societățile din cadrul grupului (P)
1662. Datorii către societățile care dețin interese de participare (P)

167. Alte împrumuturi şi datorii asimilate (P)

168. Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (P)
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)
1685.Dobânzi aferente datoriilor față de entitățile afiliate (P)
1686. Dobânzi aferente datoriilor către societățile care dețin interese de participare (P)
1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)

169. Prime privind rambursarea obligațiunilor (A)

CLASA 2 – CONTURI DE IMOBILIZĂRI

20. IMOBILIZĂRI NECORPORALE

201. Cheltuieli de constituire (A)

203. Cheltuieli de dezvoltare (A)

205. Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare (A)

207. Fond comercial

2071. Fond comercial (A)
2075. Fond comercial negativ(A)

208. Alte imobilizări necorporale (A)

21. IMOBILIZĂRI CORPORALE

211. Terenuri şi amenajări de terenuri (A)

2111. Terenuri

2112. Amenajări de terenuri

212. Construcţii (A)

213. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii

2131. Echipamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalaţii de lucru(A)

2132. Aparate şi instalaţii de măsurare, control şi reglare (A)

2133. Mijloace de transport (A)

2134. Animale şi plantaţii (A)

214. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale

22. IMOBILIZĂRI CORPORALE ÎN CURS DE APROVIZIONARE

223. Instalaţii tehnice, mijloace de transport, animale şi plantaţii în curs de aprovizionare (A)

224. Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale în curs de aprovizionare (A)

23. IMOBILIZĂRI ÎN CURS ŞI AVANSURI PENTRU IMOBILIZĂRI

231. Imobilizări corporale în curs de execuţie (A)

232. Avansuri acordate pentru imobilizări corporale (A)

233. Imobilizări necorporale în curs de execuţie (A)

234. Avansuri acordate pentru imobilizări necorporale (A)

26. IMOBILIZĂRI FINANCIARE

261. Acţiuni deţinute la entităţi afiliate (A)

263. Interese de participare (A)

264. Titluri puse în echivalenţă (A)

265. Alte titluri imobilizate (A)

267. Creanţe imobilizate

2671. Sume datorate de entităţi afiliate (A)

2672. Dobânda aferentă sumelor datorate de entităţi afiliate (A)

2673. Creanţele legate de interesele de participare (A)

2674. Dobânda aferentă creanţelor legate de interesele de participare (A)

2675. Împrumuturi acordate pe termen lung (A)

2676. Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung (A)

2678. Alte creanţe imobilizate (A)

2679. Dobânzi aferente altor creanţe imobilizate (A)

269. Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare

2691.Vărsăminte de efectuat privind acţiunile deţinute la entităţile afiliate(P)

2692. Vărsăminte de efectuat privind interesele de participare (P)

2693. Vărsăminte de efectuat pentru alte imobilizări financiare (P)

28. AMORTIZĂRI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

280. Amortizări privind imobilizările necorporale

2801. Amortizarea cheltuielilor de constituire (P)

2803. Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare (P)

2805. Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licenţelor, mărcilor comerciale şi altor drepturi şi valori similare (P)

2807. Amortizarea fondului comercial (P)

2808. Amortizarea altor imobilizări necorporale (P)

281. Amortizări privind imobilizările corporale

2811. Amortizarea amenajărilor de terenuri (P)
2812. Amortizarea construcțiilor (P)
2813. Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi Plantațiilor (P)
2814. Amortizarea altor imobilizări corporale (P)

29. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA IMOBILIZĂRILOR

290. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale

2903. Ajustări pentru cheltuielile de dezvoltare (P)
2905. Ajustări pentru concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale şi alte drepturi şi valori similare (P)
2907. Ajustări pentru fondul comercial (P)
2908. Ajustări pentru alte imobilizări necorporale (P)

291. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2911. Ajustări pentru deprecierea terenurilor şi amenajărilor de terenuri (P)
2912. Ajustări pentru deprecierea construcțiilor (P)
2913. Ajustări pentru deprecierea instalațiilor, mijloacelor de transport, animalelor şi plantațiilor (P)
2914. Ajustări pentru deprecierea altor imobilizări corporale (P)

293. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale

2931. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor corporale în curs de execuție (P)
2933. Ajustări pentru deprecierea imobilizărilor necorporale în curs de execuție (P)

296. Ajustări pentru pierderea de valoare a imobilizărilor financiare

2961. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute de entitățile afiliate (P)
2962. Ajustări pentru pierderea de valoare a intereselor de participare (P)
2963. Ajustări pentru pirderea de valoare a altor titluri imobilizate (P)
2964. Ajustări pentru pierderea de valoare a sumelor datorate de entitățile afiliate (P)
2965. Ajustări pentru pierderea de valoare a creanțelor legate de interesele de participare (P)
2966. Ajustări pentru pirderea de valoare a împrumuturilor acordate pe termen lung (P)
2968. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor creanțe imobilizate (P)

CLASA 3 – CONTURI DE STOCURI ŞI PRODUCȚIE ÎN CURS DE EXECUȚIE

30. STOCURI DE MATERII ŞI MATERIALE

301. Materii prime (A)

302. Materiale consumabile

3021. Materiale auxiliare (A)
3022. Combustibili (A)
3023. Materiale pentru ambalat (A)
3024. Piese de schimb (A)
3025. Semințe şi materiale de plantat (A)
3026. Furaje (A)
3028. Alte materiale consumabile (A)

303. Materiale de natura obiectelor de inventar (A)

308. Diferențe de preț la materii prime şi materiale (A/P)

32. STOCURI ÎN CURS DE APROVIZIONARE

321. Materii prime în curs de aprovizionare (A)

322. Materiale consumabile în curs de aprovizionare (A)

323. Materiale de natura obiectelor de inventar în curs de aprovizionare (A)

326. Animale în curs de aprovizionare (A)

327. Mărfuri în curs de aprovizionare (A)

328. Ambalaje în curs de aprovizionare (A)

33. PRODUCȚIA ÎN CURS DE EXECUȚIE

331. Produse în curs de execuție (A)

332. Servicii în curs de execuție (A)

34. PRODUSE

341. Semifabricate (A)

345. Produse finite (A)

346. Produse reziduale (A)

348. Diferențe de preț la produse (A)

35. STOCURI AFLATE LA TERȚI

351. Materii şi materiale aflate la terți (A)

354. Produse aflate la terți

356. Animale aflate la terți (A)

357. Mărfuri aflate la terți (A)

358. Ambalaje aflate la terți (A)

36. ANIMALE

361. Animale şi păsări (A)

362. Diferențe de preț la animale şi păsări (A)

37. MĂRFURI

371. Mărfuri (A)

378. Diferențe de preț la mărfuri (A/P)

38. AMBALAJE

381. Ambalaje (A)

388. Diferențe de preț la ambalaje (A/P)

39. AJUSTARI PENTRU DEPRECIEREA STOCURILOR ŞI PRODUCȚIEI ÎN CURS DE EXECUȚIE

391. Ajustări pentru deprecierea materiilor prime(P)

392. Ajustări pentru deprecierea materialelor (P)

3921. Ajustări pentru deprecierea materialelor consumabile (P)

3922. Ajustări pentru deprecierea materialelor de natura obiectelor de inventar (P)

393. Ajustări pentru deprecierea producției în curs de execuție (P)

394. Ajustări pentru deprecierea produselor (P)

3941. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor (P)

3945. Ajustări pentru deprecierea produselor finite (P)

3946. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale (P)

395. Ajustări pentru deprecierea stocurilor aflate la terți

3951. Ajustări pentru deprecierea materiilor şi materialelor aflate la terți (P)

3952. Ajustări pentru deprecierea semifabricatelor aflate la terți (P)

3953. Ajustări pentru deprecierea produselor finite aflate la terți (P)

3954. Ajustări pentru deprecierea produselor reziduale aflate la terți (P)

3956. Ajustări pentru deprecierea animalelor aflate la terți (P)

3957. Ajustări pentru deprecierea mărfurilor aflate la terți (P)

3958. Ajustări pentru deprecierea ambalajelor aflate la terți (P)

396. **Ajustări** pentru deprecierea animalelor (P)
397. **Ajustări** pentru deprecierea mărfurilor (P)
398. **Ajustări** pentru deprecierea ambalajelor (P)

CLASA 4 – CONTURI DE TERȚI

40. FURNIZORI ŞI CONTURI ASIMILATE

401. Furnizori (P)
403. Efecte de plătit (P)
404. Furnizori de imobilizări (P)
405. Efecte de plătit pentru imobilizări (P)
408. Furnizori – facturi nesosite (P)
409. Furnizori – debitori (P)
4091. Furnizori–debitori pentru cumpărări de bunuri de natura stocurilor (A)
4092. Furnizori – debitori pentru prestări de servii şi executări de lucrări(A)

41. CLIENȚI ŞI CONTURI ASIMILATE

411. Clienți
4111. Clienți (A)
4118. Clienți incerți sau în litigiu (A)
413. Efecte de primit de la clienți (A)
418. Clienți – facturi de întocmit (A)
419. Clienți – creditori (P)

42. PERSONAL ŞI CONTURI ASIMILATE

421. Personal – salarii datorate (P)
423. Personal – ajutoare materiale datorate (P)
424. Participarea personalului la profit (P)
425. Avansuri acordate personalului (P)
426. Drepturi de personal neridicate (P)
427. Rețineri din salarii datorate terților (P)
428. Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul
4281. Alte datorii în legătură cu personalul (P)
4282. Alte creanțe în legătură cu personalul (A)

43. ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ŞI CONTURI ASIMILATE

431. Asigurări sociale
4311. Contribuția unității la asigurările sociale (P)
4312. Contribuția personalului pentru pensia suplimentară (P)
4313. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate (P)
4314. Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate (P)
437. Ajutor de şomaj
4371. Contribuția unității la fondul de şomaj (P)
4372. Contribuția personalului la fondul de şomaj (P)
438. Alte datorii şi creanțe sociale
4381. Alte datorii sociale (P)
4382. Alte creanțe sociale (A)

44. BUGETUL STATULUI, FONDURI SPECIALE ŞI CONTURI ASIMILATE

441. Impozitul pe profit/venit
4411. Impozitul pe profit (P)
4412. Impozitul pe venit (P)
442. Taxa pe valoarea adăugată
4423. TVA de plată (P)
4424. TVA de recuperat (A)

4426. TVA deductibilă (A)
4427. TVA colectată (P)
4428. TVA neexigibilă (A/P)

444. Impozitul pe salarii (P)

445. Subvenții

4451. Subvenții guvernamentale (A)
4452. Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții (A)
4458. Alte sume primite cu caracter de subvenții (A)

446. Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (P)

447. Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate (P)

448. Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului

4481. Alte datorii față de bugetul statului (P)
4482. Alte creanțe privind bugetul statului (A)

45. GRUP ŞI ACȚIONARI/ASOCIAȚI

451. Decontări în cadrul grupului

4511. Decontări între entitățile afiliate (A/P)
4518. Dobânzi aferente decontărilor între entitățile afiliate (A/P)

453. Decontări privind interesele de participare

4531. Decontări privind interesele de participare (A/P)
4528. Dobânzi aferente decontărilor privind interesele de participare (A/P)

455. Sume datorate asociaților/asociaților

4551. Acționari/asociați – conturi curente (P)
4558. Acționari/asociați – dobânzi la conturi curente (P)

456. Decontări cu asociații privind capitalul (A/P)

457. Dividende de plată (P)

458. Decontări din operații în participație

4581. Decontări din operații în participație – pasiv (P)
4582. Decontări din operații în participație – activ (A)

46. DEBITORI ŞI CREDITORI DIVERŞI

461. Debitori diverşi (A)

462. Creditori diverşi (P)

47. CONTURI DE REGULARIZARE ŞI ASIMIMLATE

471. Cheltuieli înregistrate în avans (A)

472. Venituri înregistrate în avans (P)

473. Decontări din operații în curs de clarificare (A/P)

475. Subvenții pentru investiții

4751. Subvenții guvernamentale pentru investiții (P)
4752.Împrumuturi nerambursabile cu caracter de subvenții pentru investiții (P)
4753. Donații pentru investiții (P)
4754. Plusuri de inventar de natura imobilizărilor (P)
4758. Alte sume primite cu caracter de subvenții pentru investiții (P)

48. DECONTĂRI ÎN CADRUL UNITĂȚII

481. Decontări între unitate şi subunități (A/P)

482. Decontări între subunități (A/P)

49. AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIEREA CREANȚELOR

491. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – clienți (P)

495. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – decontări în cadrul grupului şi cu asociații (P)

496. Ajustări pentru deprecierea creanțelor – debitori diverşi (P)

CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

50. INVESTIȚII PE TERMEN SCURT

501. Acțiuni deținute la entitățile afiliate (A)

505. Obligațiuni emise şi răscumpărate (A)

506. Obligațiuni (A)

508. Alte investiții financiare pe termen scurt şi creanțe asimilate

5081. Alte titluri de plasament (A)

5088. Dobânzi la obligațiuni şi titluri de plasament (A)

509. Vărsăminte de efectuat pentru investiții financiare pe termen scurt

5091.Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate (P)

5092. Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt (P)

51. CONTURI LA BĂNCI

511. Valori de încasat

5112. Cecuri de încasat (A)

5113. Efecte de încasat (A)

5114. Efecte remise spre scontare (A)

512. Conturi curente la bănci

5121. Conturi la bănci în lei (A)

5124. Conturi la bănci în valută (A)

5125. Sume în curs de decontare (A)

518. Dobânzi

5186. Dobânzi de plătit (P)

5187. Dobânzi de încasat (A)

519. Credite bancare pe termen scurt

5191. Credite bancare pe termen scurt (P)

5192. Credite bancare pe termen scurt nerambursate la scadență (P)

5193. Credite externe guvernamentale (P)

5194. Credite externe garantate de stat (P)

5195. Credite externe garantate de bănci (P)

5196 Credite de la trezoreria statului (P)

5197. Credite interne garantate de stat (P)

5198. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen scurt (P)

53. CASA

531. Casa

5311. Casa în lei (A)

5314. Casa în valută (A)

532. Alte valori

5321. Timbre fiscale şi poştale (A)

5322. Bilete de tratament şi odihnă (A)

5323. Tichete şi bilete de călătorie (A)

5328. Alte valori (A)

54. ACREDITIVE

541. Acreditive

5411. Acreditive în lei (A)

5412. Acreditive în valută (A)

542. Avansuri de trezorerie (A)

58. VIRAMENTE INTERNE

581. Viramente interne (A/P)

59. AJUSTĂRI PENTRU PIERDEREA DE VALOARE A CONTURILOR DETREZORERIE

591. Ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute de entități afiliate (P)

595. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor emise şi răscumpărate (P)

596. Ajustări pentru pierderea de valoare a obligațiunilor (P)

598. Ajustări pentru pierderea de valoare a altor investiții pe termen scurt şi creanțe asimilate (P)

CLASA 6 – CONTURI DE CHELTUIELI

60. CHELTUIELI PRIVIND STOCURILE

601. Cheltuieli cu materiile prime

602. Cheltuieli cu materialele consumabile

6021. Cheltuieli cu materialele auxiliare

6022. Cheltuieli privind combustibilul

6023. Cheltuieli privind materialele pentru ambalat

6024. Cheltuielile privind piesele de schimb

6025. Cheltuieli privind semințele şi materialele de plantat

6026. Cheltuieli privind furajele

6028. Cheltuieli privind alte materiale consumabile

603. Cheltuieli privind materialele de natura obiectelor de inventar

604. Cheltuieli privind materialele nestocate

605. Cheltuieli privind energia şi apa

606. Cheltuieli privind animalele şi păsările

607. Cheltuieli privind mărfurile

608. Cheltuieli privind ambalajele

61. CHELTUIELI CU LUCRĂRILE ŞI SERVICIILE EXECUTATE DE TERȚI

611. Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile

612. Cheltuieli cu redevențele, locațiile de gestiune şi chiriile

613. Cheltuieli cu primele de asigurare

614. Cheltuieli cu studiile şi cercetările

62. CHELTUIELI CU ALTE SERVICII EXECUTATE DE TERȚI

621. Cheltuieli cu colaboratorii

622. Cheltuieli privind comisioanele şi onorariile

623. Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate

624. Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal

625. Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări

626. Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicații

627. Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate

628. Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți

63. CHELTUIELI CU ALTE IMPOZITE, TAXE ŞI VĂRSĂMINTE ASIMILATE

635. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate

64. CHELTUIELI CU PERSONALUL

641. Cheltuieli cu salariile personalului

642. Cheltuieli cu tichetele de masă acordate salariaților

643. Cheltuieli cu primele reprezentând participarea personalului la profit

644. Cheltuieli cu remunerarea în instrumente de capitaluri proprii

645. Cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

6451. Contribuția unității la asigurările sociale

6452. Contribuția unității pentru ajutorul de şomaj

6453. Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate

6456. Contribuția unității la schemele de pensii facultative

6457. Contribuția unității la primele de asigurare voluntară de sănătate

6458. Alte cheltuieli privind asigurările şi protecția socială

65. ALTE CHELTUIELI DE EXPLOATARE

652. Cheltuieli cu protecția mediului înconjurător

654. Pierderi din creanțe şi debitori diverşi

658. Alte cheltuieli de exploatare

6581. Despăgubiri, amenzi şi penalități

6582. Donații şi subvenții acordate

6583. Cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital

6588. Alte cheltuieli de exploatare

66. CHELTUIELI FINANCIARE

663. Pierderi din creanțe legate de participații

664. Cheltuieli privind investițiile financiare cedate

6641. Cheltuieli privind imobilizările financiare cedate

6642. Pierderi privind investițiile financiare pe termen scurt cedate

665. Cheltuieli din diferențe de curs valutar

666. Cheltuieli privind dobânzile

667. Cheltuieli privind sconturile acordate

668. Alte cheltuieli financiare

67. CHELTUIELI EXTRAORDINARE

671. Cheltuieli privind calamitățile şi alte evenimente extraordinare

68. CHELTUIELI CU AMORTIZĂRILE, PROVIZIOANELE ŞI AJUSTARĂRILE PENTRU DEPRECIEREA SAU PIERDEREA DE VALOARE

681. Cheltuieli de exploatare privind amortizările şi provizioanele şi ajustările PENTRU DEPRECIERE

6811. Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor

6812. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele

6813. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea imobilizărilor

6814. Cheltuieli de exploatare privind provizioanele pentru deprecierea activelor circulante

686. Cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierdere şi valoare

6863. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pirderea de valoare a imobilizărilor financiare

6864. Cheltuieli financiare privind ajustările pentru pierderea de valoare a activelor circulante

6868. Cheltuieli financiare privind amortizarea primelor de rambursare a obligațiunilor

69. CHELTUIELI CU IMPOZITUL PE PROFIT ŞI ALTE IMPOZITE

691. Cheltuieli cu impozitul pe profit

698. Cheltuieli cu impozitul pe venit şi cu alte impozite care nu apar în elementele de mai sus

CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

70. CIFRA DE AFACERI NETĂ

701. Venituri din vânzarea produselor finite

702. Venituri din vânzarea semifabricatelor

703. Venituri din vânzarea produselor reziduale

704., Venituri din lucrări executate şi servicii prestate

705. Venituri din studii şi cercetări

706. Venituri din redevențe, locații de gestiune şi chirii

707. Venituri din vânzarea mărfurilor

708. Venituri din activităţi diverse

709. Reduceri comerciale acordate

71. VENITURI AFERENTE COSTULUI DE PRODUCŢIE ÎN CURS DE EXECUŢIE

711. Venituri aferente costurilor stocurilor de produse

712. Venituri din producţia de imobilizări corporale

72. VENITURI DIN PRODUCŢIA DE IMOBILIZĂRI

721. Venituri din producţia de imobilizări necorporale

722. Venituri din producţia de imobilizări corporale

74. VENITURI DIN SUBVENŢII DE EXPLOATARE

741. Venituri din subvenţii de exploatare

7411. Venituri din subvenţii de exploatare aferente cifrei de afaceri

7412. Venituri din subvenţii de exploatare pentru materii prime şi materiale consumabile

7413. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli din afară

7414. Venituri din subvenţii de exploatare pentru plata personalului

7415. Venituri din subvenţii de exploatare pentru asigurări şi protecţia socială

7416. Venituri din subvenţii de exploatare pentru alte cheltuieli de exploatare

7417. Venituri din subvenţii de exploatare aferente altor venituri

7418. Venituri din subvenţii de exploatare pentru dobânda datorată

75. ALTE VENITURI DIN EXPLOATARE

754. Venituri din creanţe reactivate şi debitori diverşi

758. Alte venituri din exploatare

7581. Venituri din despăgubiri, amenzi şi penalităţi

7582. Venituri din donaţii şi subvenţii primite

7583. Venituri din vânzarea activelor şiş alte operaţii de capital

7584. Venituri din subvenţii pentru investiţii

7588. Alte venituri din exploatare

76. VENITURI FINANCIARE

761. Venituri din imobilizări financiare

7611. Venituri din titluri de participare deţinute la entităţile afiliate

7613. Venituri din interese de participare

762. Venituri din investiţii financiare pe termen scurt

763. Venituri din creanţe imobilizate

764. Venituri din investiţii financiare cedate

7641. Venituri din imobilizări financiare cedate

7642. Câştiguri din investiţii financiare pe termen scurt cedate

765. Venituri din diferenţe de curs valutar

766. Venituri din dobânzi

767. Venituri din sconturi obţinute

768. Alte venituri financiare

77. VENITURI EXTRAORDINARE

771. Venituri din subvenţii pentru evenimente extraordinare şi altele similare

78. VENITURI DIN PROVIZIOANE ŞI AJUSTĂRI PENTRU DEPRECIERE SAU PIERDERE DE VALOARE

781. Venituri din provizioane şi ajustări pentru depreciere privind activitatea de exploatare

7812. Venituri din provizioane

7813. Venituri din ajustări pentru deprecierea imobilizărilor

7814. Venituri din provizioane pentru deprecierea activelor circulante

7815. venituri din fondul comercial negativ

786. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare

7863. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare a imobilizărilor financiare

7864. Venituri financiare din ajustări pentru pierdere de valoare a activelor circulante

CLASA 8 – CONTURI SPECIALE

80. CONTURI ÎN AFARA BILANȚULUI

801. Angajamente acordate

8011. Giruri şi garanții acordate

8018. Alte angajamente acordate

802. Angajamente primite

8021. Giruri şi garanții primite

8028. Alte angajamente primite

803. Alte conturi în afara bilanțului

8031. Mijloace fixe luate cu chirie

8032. Valori materiale primite spre prelucrare sau reparare

8033. Valori materiale primite în păstrare sau custodie

8034. Debitori scoşi din activ, urmăriți în continuare

8035. Stocuri de natura obiectelor de inventar date în folosință

8036. Redevențe, locații de gestiune, chirii şi alte datorii asimilate

8037. Efecte scontate neajunse la scadență

8038. Alte valori în afara bilanțului

804. Amortizarea aferentă gradului de neutralizare a mijloacelor fixe

8045. Amortizarea aferentă gradului de neutralizare a mijloacelor fixe

805. Dobânzi aferente contractelor de leasing şi altor contracte asimilate, neajunse la scadență

8051. Dobânzi de plătit

8052. Dobânzi de încasat

806. Certificate de emisii de gaze cu efect de seră

807. Active contingente

808. Datorii contingente

89. BILANȚ

891. Bilanț de deschidere

892. Bilanț de închidere

CLASA 9 – CONTURI DE GESTIUNE

90. DECONTĂRI INTERNE

901. Decontări interne privind cheltuielile

902. Decontări interne privind producția obținută

903. Decontări interne privind diferențele de preț

92. CONTURI DE CALCULAȚIE

921. Cheltuielile activității de bază

922. Cheltuielile activităților auxiliare

923. Cheltuieli indirecte de producție

924. Cheltuieli generale de administrație

925. Cheltuieli de descfacere

93. COSTUL DE PRODUCȚIE

931. Costul producției obținute

933. Costul producției în curs de execuție

3.8. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare

Testul de autoevaluare 3.1.

I. 1-A; 2-A;3-F; 4-F; 5-A; 6-A; 7-F; 8-F; 9-A; 10-A; 11-A; 12-A.

II. 1-B; 2-C; 3-A; 4-B.

Testul de autoevaluae 3.2.

1-A; 2-A; 3-D.

Testul de autoevaluare 3.3.

I. 1-A; 2-A; 3-C.

II. a) 5121 = 5311 1000
Conturi la bănci în lei Casa în lei

b) 401 = 5121 2000
Furnizori Conturi la bănci în lei

3.9. Lucrare de verificare Unitatea 3

Rolul contului contabil şi interacţiunea sa cu bilanţul.

3.10. Bibliografie pentru Unitatea 3

1. Ghe. Crețoiu, I. Bucur, *Contabilitate*, Editura C.H. Beck, Bucureşti, 2007, cap. IV.
2. O. Călin, M.Ristea, *Bazele contabilităţii*, E. D. P., Bucureşti, 2003, cap.III.

Unitatea de învățare 4
DOCUMENTELE CONTABILE

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.4
4.1. Definiția şi clasificarea documentelor contabile
4.2. Conținutul documentelor justificative. Reguli de întocmire şi utilizare.
4.3. Înregistrările în contabilitate. Ciclul operațiilor contabile
4.4. Registrele de contabilitate
4.5. Regimul juridic al documentelor contabile
4.6. Organizarea şi conducerea contabilității
4.7. Contravenții şi infracțiuni în domeniul contabilității
4.8 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
4.9. Lucrare de verificare Unitatea 4
4.10. Bibliografie pentru Unitatea 4

Obiectivele unității de învățare 4

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- înțelegeți rolul documentelor contabile în gestionarea activității economico-financiare;
- cunoaşteți conținutul documentelor şi regulile privind întocmirea şi utilizarea lor;
- identificați caracteristicile registrelor de contabilitate;
- rețineți prevederile legislației în vigoare referitoare la organizarea şi conducerea contabilității în România;
- cunoaşteți regimul juridic al documentelor şi faptele ce constituie contravenții şi infracțiuni în domeniul contabilității.

4.1. Definiția şi clasificarea documentelor contabile

Documentele sunt acte scrise în care sunt consemnate letric şi cifric, în etalon natural, bănesc sau la muncă, de regulă în momentul şi la locul înfăptuirii lor, operațiile economice, precum şi evenimentele izvorâte din necesități organizatorice şi administrative.

Documentele contabile reprezintă **purtătorii de informații**. Ele stau la baza realizării următoarelor operații necesare în procesul contabil:

- consemnarea informațiilor;
- înregistrarea în contabilitate;
- prelucrarea informațiilor;
- circulația datelor;
- centralizarea (sistematizarea);
- păstrarea (stocarea) informațiilor.

Clasificarea documentelor se poate face după diferite criterii.

I. După *modul în care ele se întocmesc şi sunt utilizate* în procesul de evidență:

- documente primare;
- documente centralizatoare.

II. Din punct de vedere al *reglementării* conținutului şi circulației:

- **documente tipizate**, atât în ceea ce priveşte forma documentului (gruparea şi aşezarea informaţiilor) – tabelar sau matriceal, cât şi în ceea ce priveşte dimensiunile şi formatul formularului;
- **documente netipizate**.

De asemenea, se disting documente **cu regim special** şi documente **fără regim special**.

III. În funcţie de **rolul** în cadrul sistemului informaţional decizional, documentele utilizate în contabilitate pot fi grupate astfel:

- documente justificative;
- documente de evidenţă contabilă;
- documente de sinteză şi raportare contabilă.

Cu ajutorul **documentelor justificative** se realizează consemnarea datelor care atestă operaţiile economice şi financiare privind existenţa şi mişcarea patrimoniului. Ele asigură *datele de intrare* în sistemul informaţional contabil.

Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, prevede că *orice operaţiune economico-financiară se consemnează în momentul efectuării ei într-un document care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândind calitate de document justificativ.*

*D*ocumentele justificative *sunt documente primare care probează legal o operaţiune şi stau la baza înregistrărilor în contabilitate*.

Prin **documente de evidenţă contabilă** se înţelege acele documente cu ajutorul cărora se realizează *înregistrarea şi stocarea* datelor în structura şi formele specifice sistemului de conturi contabile.

Documentele de sinteză şi raportare servesc pentru centralizarea, analiza şi transmiterea datelor contabile.

Din punct de vedere al **locului** întocmirii, distingem documente **interne** şi documente **externe** (întreprinderii).

Documentele justificative îndeplinesc mai multe funcţii:

1. *Prin datele conţinute*, ele fac dovada realităţii şi exactităţii faptelor şi proceselor consemnate, constituind, totodată, izvorul informaţiilor contabile, statistice şi operative.

2. *Ca bază a înregistrării în contabilitate*, documentele justificative au o influenţă importantă asupra organizării contabilităţii şi operativităţii obţinerii informaţiilor contabile.

Ele pot fi folosite şi pentru celelalte forme de evidenţă, permiţând, pe de o parte, stabilirea unor legături sistematice între acestea, iar pe de alta, evitarea paralelismului în munca de evidenţă.

3. Documentele de evidenţă reprezintă un instrument de *justificare gestionară privind integritatea patrimoniului.*

4. Ele îndeplinesc funcţii în *exercitarea controlului economic şi financiar*, servind ca mijloc pentru descoperirea cheltuielilor fără o bază legală, a lipsurilor şi sustragerilor din gestiune, a abaterilor de la disciplina economico-financiară.

5. Trăsăturile lor de acte justificative conferă documentelor de evidenţă calitatea de *forţă probantă în justiţie*.

Test de autoevaluare 4.1.

Încercuiţi răspunsurile corecte:

1. Documentele justificative:
   a) angajează răspunderea persoanelor care le-au înlocuit, vizat şi aprobat;
   b) au forma, conţinutul şi formatul conform Nomenclatorului formularelor tipizate;
   c) pot fi adaptate în funcţie de necesităţile proprii de utilizare;
   d) trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond.

   A=b+c+d; B=a+b+c+d; C=a+b+d; D=a+d.

2. Operațiunile economic-financiare se înregistrează pentru prima dată în:
   a) balanța de verificare;
   b) registru-jurnal;
   c) cartea mare;
   d) documente justificative.

3. Documentele cu regim special:
   a) au stabilite reguli stricte de tipărire, completare, circulație şi arhivare;
   b) sunt înseriate, numerotate şi parafate;
   c) angajează răspunderea conducătorului întreprinderii;
   d) includ avizul de însoțire a mărfii, factura fiscală şi registrul numerelor de inventar.

   A=a+b+c+d; B=a+c+d; C=a+b+c; D=a+b+d.

4. Documentele contabile:
   a) sunt purtători de infirmații contabile;
   b) sunt acte scrise;
   c) au calitatea de a conserva şi stoca datele;
   d) reprezintă numai formulare tipizate.

   A=a+c+d; B=a+b+c+d; C=a+b; D=a+b+c.

5. Categoriile de documente:
   a) cu regim special;
   b) de evidență a sticurilor:
   c) de evidență a salariilor;
   d) privind decontările în numerar.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a; D=b+c+d.

6. Documentele justificative :
   a) sunt întocmite la locul producerii operației;
   b) reprezintă formulare tipizate sau netipizate;
   c) sunt completate numai cu tehnica de calcul;
   d) sunt supuse prelucrării.

   A=a+b+d; B=a+b+c+d; C=b+c+d; D=a+c+d.

7. Documentele cu regim special cuprind:
   a) avizul de însoțire a mărfii;
   b) factura fiscală;
   c) chitanță;
   d) bonul de consum.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+c+d.

8. Documentele justificative:
   a) reprezintă o componentă a metodei contabilității;
   b) îndeplinesc şi o funcție gestionară;
   c) fac dovada înfăptuirii operațiilor;
   d) angajează răspunderi, drepturi şi obligații privind existența şi mişcarea elementelor patrimoniale.

   A=b+c+d; B=c+d; C= b+c; D=a+b+c+d.

În marea lor majoritate, documentele de evidență consemnează raporturi juridice între întreprinderi, iar în cazuri de lipsuri în gestiune, fraude etc., ele servesc ca bază în cercetările penale şi în practica judiciară.

Normele privind aplicarea Legii contabilității prevăd că *registrul-jurnal, registrul-inventar şi Cartea mare, împreună cu documentele justificative, precum şi bilanțul contabil, întocmite după normele stabilite, constituie documentele contabile oficiale pentru exercitarea controlului asupra operațiilor patrimoniale efectuate şi pot fi admise ca probă în justiție.*

Potrivit Legii contabilității, o caracteristică esențială a documentelor justificative constă în aceea că ele *angajează răspunderea persoanelor care le-au întocmit (emis), a celor care au făcut controlul financiar preventiv, a celor care au aprobat efectuarea operațiilor pe care le conțin, precum şi a celor care le înregistrează în contabilitate, după caz*.

Temă de reflecție 4.1.

Comentați importanța şi rolul documentelor contabile în realizarea unei guvernanțe eficiente.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

4.2. Conținutul documentelor justificative. Reguli de întocmire şi utilizare a documentelor

Realizarea rolului şi funcțiilor pe care le îndeplinesc documentele justificative în contabilitate se află în strânsă legătură cu conținutul lor, cu calitatea şi modul de întocmire.

Conținutul documentelor de evidență variază în funcție de caracterul operațiilor economice consemnate.

Indiferent de specific, documentele justificative cuprind, de regulă, următoarele elemente principale:

- denumirea documentului;
- denumirea şi sediul unității patrimoniale care întocmeşte documentul;
- numărul şi data întocmirii;
- menționarea părților care participă la efectuarea operației patrimoniale (când este cazul);
- conținutul operației patrimoniale, iar atunci când este necesar şi temeiul legal al efectuării ei;
- datele cantitative şi valorice referitoare la operația efectuată;
- numele şi prenumele, precum şi semnătura persoanelor care le-au întocmit, vizat şi aprobat, după caz;
- alte elemente care pot contribui la caracterizarea cât mai exactă a operațiunii la care se referă documentul.

Toate documentele justificative în care sunt consemnate operaţiuni economico-financiare supuse înregistrării în contabilitate (facturi, avize de expediţie, chitanţe etc.) şi care circulă pe teritoriul României se întocmesc *obligatoriu în limba română şi în moneda naţională.*

Înscrierea datelor în documente justificative şi în registrele contabile se face manual sau cu mijloace tehnice moderne, astfel încât acestea să fie cât mai lizibile.

O importanţă deosebită o are respectarea regulilor de completare, verificare şi utilizare a documentelor justificative.

În documente nu sunt admise ştersături sau alte asemenea procedee, şi nici lăsarea de spaţii libere între operaţiunile înscrise în aceste documente. Erorile se corectează prin tăierea cu o linie a textului sau a cifrei greşite, iar deasupra lor *se scrie textul sau cifra corectă. Nu sunt admise corecturi în documentele pe baza cărora se primeşte, se eliberează sau se justifică numerarul, precum şi în alte documente pentru care indicaţiile de completare prevăd asemenea restricţii*. În cazul unor erori, documentele respective (chitanţă, dispoziţie de plată, cec) *se anulează şi rămân în carnetele respective fără a fi detaşate.*

La corectarea documentelor care consemnează operaţiile de predare-primire a unor valori materiale este necesară confirmarea prin semnătură a predătorului şi primitorului.

Înregistrarea în conturi a operaţiilor economice trebuie să fie precedată de *verificarea documentelor justificative*; ea priveşte atât forma documentelor (*respectarea formularelor şi a regulilor de completare), cât şi fondul: legalitatea, oportunitatea şi economicitatea operaţiunilor*.

Normele în vigoare arată că „înscrisurile care stau la baza înregistrărilor în contabilitate pot dobândi calitatea de document justificativ numai în cazurile în care furnizează toate informaţiile prevăzute în normele legale în vigoare”.

În cazul în care *prelucrarea documentelor justificative se face de către unităţile prestatoare de servicii de informatică*, în relaţiile dintre aceste unităţi şi cele beneficiare este necesar ca, pentru asigurarea înregistrărilor în contabilitate, *să se respecte regulile prevăzute*.

Temă de reflecţie 4.2.

Sistematizaţi regulile de întocmire şi utilizare a documentelor contabile.

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

O importanţă deosebită o prezintă gestiunea documentelor de contabilitate, prin care se înţelege circulaţia acestora în cadrul unităţii, clasarea şi arhivarea documentelor.

Normele metodologice pentru întocmirea şi utilizarea formularelor comune prevăd că, pentru asigurarea circulaţiei raţionale şi unitare a documentelor justificative, precum şi pentru ţinerea la zi a contabilităţii, se recomandă ca directorul financiar-contabil, contabilul-şef sau o altă persoană împuternicită să întocmească graficul de circulaţie a documentelor justificative, care se aprobă de administrator, ordonatorul de credite sau persoana care are obligaţia gestionării patrimoniului.

Clasarea şi arhivarea documentelor se fac folosind mai multe criterii: natura operaţiei economice; criteriul cronologic; criteriul alfabetic şi criteriul geografic.

Păstrarea documentelor în timpul anului de gestiune se face în arhiva curentă organizată în sectoarele şi serviciile financiar-contabile ale agenţilor economici respectivi. După expirarea anului de gestiune, documentele se predau de fiecare serviciu şi compartiment pentru păstrarea la arhiva generală a întreprinderii.

4.3. Înregistrările în contabilitate. Ciclul operaţiilor contabile

Întreprinderile trebuie să ţină contabilitatea la zi, înregistrând documentele justificative la termenele prevăzute în indicaţiile privitoare la formele şi metodele de contabilitate. Înregistrările se fac document cu document sau pe baza unui document centralizator.

În vederea înregistrării în contabilitate a operaţiilor economice şi financiare consemnate în documentele justificative, se face **contarea** acestora, prin indicarea pe documente a simbolurilor conturilor sintetice şi analitice debitoare şi creditoare,potrivit instrucţiunilor de aplicare a planurilor de conturi elaborate de Ministerul Finanţelor Publice.

Înregistrările în contabilitate se fac:

a) **cronologic**, prin respectarea succesiunii documentelor după date de întocmire sau de intrare a acestora în unitatea economică.

Înregistrarea cronologică, în practică, se face cu ajutorul documentului de contabilitate denumit **registrul-jurnal**;

b) **sistematic**, în conturi sintetice şi analitice, în conformitate cu regulile stabilite pentru fiecare formă de înregistrare în parte.

Înregistrarea sistematică a operaţiunilor pe conturi distincte se face cu ajutorul registrului **Cartea mare**.

Înregistrările în contabilitate se fac prin **articole contabile simple** (un singur cont debitor şi un singur cont creditor) sau compuse (un cont debitor şi mai multe conturi creditoare sau invers).

Înregistrările cronologice şi sistematice se fac pe formulare (fişe, situaţii, tabulograme sau jurnale) în conformitate cu forma de înregistrare contabilă adoptată.

Corectarea erorilor de înregistrare în contabilitate se realizează astfel:

a) în cazul erorilor descoperite în text, corectarea se face prin tăierea cu o linie (cu cerneală) a textului greşit şi înscrierea, deasupra acestuia, a textului corect;

b) în cazul erorilor privind contarea operaţiilor respective se foloseşte **formula contabilă de stornare**.

Ciclul contabil reprezintă *ansamblul lucrărilor şi al operaţiunilor prin care se realizează consemnarea, înregistrarea şi generalizarea informaţiilor contabile*.

1. În toate cazurile *ciclul contabil începe cu deschiderea conturilor*, operaţiune prin care se preiau ca solduri iniţiale existenţele de activ şi de pasiv, şi anume:

- la începutul anului de gestiune soldurile se preiau din bilanţul anului expirat;
- în cursul anului, se preiau din balanţa de verificare sau direct din registrele deschise pentru fiecare cont.

La începutul anului financiar, această operaţiune se poate realiza şi prin formule contabile care utilizează contul de ordine şi de evidenţă „Bilanţ de deschidere”, după cum urmează:

a) *%* = *Bilanţ de deschidere*
conturile de activ

b) *Bilanţ de deschidere* = *%*
conturile de pasiv

2. Operațiunile economice sunt consemnate, pe măsura producerii, în documentele justificative.

3. Operațiunile justificative sunt preluate şi înregistrate – prin formula contabilă – în conturi.

4. Pe baza datelor oglindite în conturi – în alternanță cu evaluarea şi calculația, uneori şi cu inventarierea (de ex. la producția neterminată) – se determină costurile de producție, veniturile şi rezultatele financiare.

5. Periodic se verifică exactitatea, precum şi realitatea datelor:

- balanța de verificare;
- inventarierea.

6. Sintetizarea datelor prin întocmirea *bilanțului contabil.*

Pentru aceasta se stabilesc *soldurile finale* (la sfârşitul perioadei de gestiune) – prin balanța de verificare – şi se calculează indicatorii economico-financiari care sunt înscrişi într-o anexă la bilanț.

Toate aceste etape, prin care se formează ciclul contabil de consemnare şi prelucrare a datelor, se sprijină şi se realizează pe baza *metodei contabilității şi a registrelor*.

4.4. Registrele contabile

Registrele contabile reprezintă, alături de bilanț şi contul de profit şi pierdere, principalele documente pe care le produce contabilitatea.

Registrele contabile sunt documente specifice cu ajutorul cărora se realizează înregistrarea operațiilor economice şi financiare în conturi şi furnizarea pe această bază de informații privind situația şi mişcarea patrimoniului.

Teoria şi practica au generat o diversitate de forme ale conținutului registrelor. În raport cu forma de prezentare, registrele contabile se diferențiază în **registre legate** (sub formă de caiet), **registre sub formă de fişe** (foi volante) şi **registre sub formă de situații** (o variantă a fişelor).

Registrele contabile pot fi clasificate pe baza mai multor criterii:

Din punct de vedere al modului de înregistrare a operațiilor economice în sistemul de conturi, distingem:

- registre pentru evidența *cronologică;*
- registre pentru evidența *sistematică;*
- registre pentru realizarea *combinată* a celor două forme de evidență;
- registre pentru inventarierea patrimoniului.

Legea contabilității, republicată, prevede că principalele registre care se folosesc în contabilitate sunt: **registrul-jurnal** (cod 14-1-1), **Cartea mare** (cod 14-1-3) şi **registrul inventar** (cod 14-1-2). Asociațiile familiale şi persoanele fizice autorizate să desfăşoare activități independente înregistrează operațiunile patrimoniale cu ajutorul **registrului de încasări şi plăți** (cod 14-1-1/b).

Persoanele fizice care desfăşoară activități producătoare de venituri au obligația să conducă contabilitate simplificată şi întocmesc Registru-jurnal de încasări şi plăți şi Registrul inventar.

Registrul-jurnal se întocmeşte, ca şi Cartea mare, de către regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste, asociațiile şi celelalte persoane juridice, într-un singur exemplar. El serveşte: a) ca document obligatoriu de înregistrare cronologică a mişcării patrimoniului unității şi 2) ca mijloc de probă în litigii.

Registrul-jurnal se întocmeşte zilnic sau lunar, după caz, şi poate fi reprezentat sub forma unui **registru general** şi sub forma unor registre-jurnal **auxiliare**.

Operaţiile economice patrimoniale sunt înregistrate în registrul-jurnal prin respectarea succesiunii documentelor justificative după data de întocmire sau de intrare a acestora în unitate. Operaţiile de aceeaşi natură privind acelaşi loc de activitate pot fi recapitulate într-un document centralizator, care stă la baza înregistrării în registrul-jurnal.

Înregistrarea operaţiunilor patrimoniale în registrul-jurnal cuprinde date cu privire la felul, numărul şi data documentului justificativ, sumele parţiale şi totale, explicaţiile şi conturile debitoare şi creditoare corespunzătoare operaţiunilor efectuate.

Forma actuală a acestui registru se prezintă în felul următor:

…….
(unitatea)

Registru-jurnal

Nr.pagină

Nr. crt.	Data înreg.	Documentul (felul, nr., data)	Explicaţii	Simbol conturi		Sume	
				Debit	Credit	Debit	Credit
1	2	3	4	5	6	7	8
			Report				
……							
			De reportat				

Principalele registre-jurnal auxiliare care pot fi utilizate sunt cele privind **aprovizionarea, vânzările, trezoreria, operaţiile diverse**, în funcţie de necesităţile unităţii patrimoniale.

Periodic, de regulă *lunar*, totalurile jurnalelor auxiliare se centralizează în registrul jurnal general.

Înregistrările în contabilitate se pot face şi pe bază de **note de contabilitate**, în cazul operaţiunilor pentru care nu se întocmesc documente justificative, ca de exemplu stornările, repartizarea profitului realizat ş.a.

Registrul-jurnal de încasări şi plăţi serveşte ca: 1) document de înregistrare operativă a încasărilor şi plăţilor, pe baza actelor justificative şi 2) ca bază de stabilire a situaţiei financiare a agentului economic respectiv; 3) mijloc de probă în litigii.

El se întocmeşte într-un singur exemplar, de către agenţii economici, persoane fizice (meseriaşi etc.) şi asociaţiile familiale. Înregistrările se efectuează zilnic, pe baza actelor justificative, distinct, pe fiecare operaţie în parte.

Forma de prezentare a registrului este următoarea:

Registrul-jurnal de încasări şi plăţi

Nr. crt.	Data	Documentul (felul, nr.)	Felul operaţiei (explicaţii)	Încasări		Plăţi	
			Report	numerar	bancă	numerar	bancă
……..							
			De reportat				

În registrul de încasări şi plăţi se înregistrează nu numai operaţiunile în numerar, ci şi cele făcute prin contul de decontare de la bancă. În acest fel, la încasări se trec încasările de

orice fel, de vânzări, împrumuturi, credite, dobânzi încasate, creanțe încasate etc., iar la plăți se înregistrează sumele plătite pentru mărfuri cumpărate, impozite, taxe, asigurări sociale etc.

Registrul „Cartea mare” este un document obligatoriu în care se înscriu lunar, direct sau prin regrupare, pe conturi corespunzătoare, înregistrările efectuate în jurnal, stabilindu-se situația fiecărui cont, respectiv *soldul inițial, rulajele debitoare, rulajele creditoare* şi *soldurile finale*.

În forma sa generală, acest registru îndeplineşte următoarele funcții:

- stabilirea rulajelor lunare şi a soldurilor pe conturi sintetice, la unitățile care aplică forma de înregistrare „pe jurnale”;
- verificarea înregistrărilor contabile efectuate;
- elaborarea balanței de verificare;
- furnizarea de date pentru efectuarea analizei activității economice şi financiare a unității.

Cartea mare se întocmeşte *la sfârşitul lunii*, astfel:

- rulajul creditor se reportează din jurnalul contului respectiv, într-o singură sumă, fără desfăşurarea pe conturi corespondente;
- sumele cu care a fost debitat contul respectiv în diverse jurnale se reportează din acele jurnale, obținându-se defalcarea rulajului pe conturi corespunzătoare;
- soldul debitor sau creditor al fiecărui cont se stabileşte în funcție de rulajele debitoare ale contului respectiv, ținându-se seama de soldul de la începutul anului (care se înscrie pe rândul destinat în acest scop).

Registrul Cartea mare nu circulă, fiind document de înregistrare contabilă.

Cartea mare-şah se întocmeşte la unitățile care utilizează forma de înregistrare contabilă denumită „maestru şah”, îndeplinind următoarele funcții:

- ținerea contabilității sintetice a operațiilor economice şi financiare la unitățile care utilizează forma „maestru şah”;
- serveşte la întocmirea balanței de verificare a conturilor sintetice.

…….
(unitatea)

Cartea Mare

Contul …….								
Lunile	Conturi corespondente creditoare ……				Total rulaj	Total rulaj	Sold	
	Cont …	Cont …	Cont …	Cont …	D	C	D	C
	Jurnal...	Jurnal…	Jurnal…	Jurnal ...	La 1 ian. 20..			
Ianuarie								
Februarie								
Martie								
Total tr. I								
Aprilie								
Mai								
Iunie								
Total tr. I+II								
Iulie								
August								
Septembrie								
Total tr.								

I+II+III								
Octombrie								
Noiembrie								
Decembrie								
Total general I+II+III+1V								
Întocmit ….						Verificat ….		

Acest registru se întocmeşte, de asemenea, într-un singur exemplar, *lunar*, separat pentru debitul şi separat pentru creditul fiecărui cont sintetic, deschizându-se după necesități, pe măsura înregistrării operațiilor.

Test de autoevaluare 4.2.

Încercuiți răspunsuriel corecte:

1. Registru-jurnal:
   a) se şnuruieşte şi se numerotează;
   b) se parafează la administrația financară teritorială;
   c) nu se admite ca probă în justiție;
   d) se utilizează pentru evidența cronologică.

A=a+b+d; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=b+c+d.

2. Registru Cartea mare:
   a) înregistrează operațiunile în mod sistematic;
   b) nu este obligatoriu;
   c) se completează lunar;
   d) conține câte o filă pentru fiecare cont.

A= a+b+c+d; B=a+c+d; C=a+b+c; D=b+c+d.

3. Registru-jurnal:
   a) înregistrează toate operațiile realizate;
   b) este un document obligatoriu;
   c) cuprinde conturile debitoare şi creditoare;
   d) nu se referă la documente justificative.

A= a+b; B=a+b+d; C=a+c +d; D=a+b+c.

4. Care dintre următoarele registre de contabilitate nu este obligatoriu?
   a) registru-jurnal;
   b) registru-inventor;
   c) cartea mare;
   d) registrul curent.

5. Documentul în care se înregistrează, în mod cronologic, operațiile întreprinderii este:
   a) registrul-inventar;
   b) cartea-mare;
   c) registrul-jurnal;
   d) bilanțul contabil.

6. Registrul Cartea mare;
   a) serveşte la întocmirea balanței de verificare;
   b) se întocmeşte lunar;

c) este un document care circulă;
d) se arhivează la compartimentul financiar-contabil.
A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+b+d; D=b+c+d.

7. Registrul-inventar :
   a) stă la baza întocmirii bilanțului contabil;
   b) se completează pe baza inventarierii faptice;
   c) se întocmeşte lunar;
   d) se păstrează timp de 10 ani.
   A=a+b+d; B=a+b+c; C=b+c+d; D=a+c+d.

8. Registrul-jurnal de încasări şi plăți:
   a) este documentul de înregistrare a încasărilor şi plăților;
   b) se întocmeşte de contribuabilii care conduc evidență în partidă simplă;
   c) serveşte ca probă în litigii;
   d) înregistrează numai operațiunile în numerar.
   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+c+d; D=a+b+c.

9. Registrele de contabilitate:
   a) se păstrează în arhivă timp de 50 de ani;
   b) se utilizează în concordanță cu destinația lor;
   c) permit controlul operațiunilor efectuate;
   d) se prezintă sub formă de registru sau foi volante
   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+c+d; D=a+b+c.

10. Registrele contabile pot fi pentru evidența:
    a) cronologică;
    b) sistematică;
    c) combinată;
    d) sistematică.
    A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+c+d; D=a+b.

4.5. Regimul juridic al registrelor şi altor documente de contabilitate în România

În baza Legii contabilității nr. 82/1991, republicată, registrele de contabilitate se utilizează în strictă concordanță cu destinația lor şi se prezintă în mod ordonat şi completat, astfel încât să permită, în orice moment, identificarea şi controlul operațiunilor patrimoniale efectuate.

Persoanele fizice şi juridice care utilizează sisteme automate de prelucrare adatelor au obligația să asigure respectarea normelor contabile, stocarea, păstrarea sub forma suporților tehnici şi controlul datelor înregistrate în contabilitate. Unitățile de informatică poartă răspunderea prelucrării cu exactitate a informațiilor din documente, iar beneficiarii răspund pentru exactitatea şi realitatea datelor pe care le transmit pentru prelucrare.

Registrele de contabilitate, precum şi documentele justificative care stau la baza înregistrărilor în contabilitate se păstrează în arhiva întreprinderilor şi firmelor *timp de 10 ani*, cu începere de la data încheierii exercițiului în cursul căruia au fost întocmite: *situațiile financiare anuale* şi *statele de salarii se păstrează 50 de ani.*

Registrele de contabilitate, precum şi documentele justificative se păstrează în arhivă, de regulă în forma lor originală, grupate în funcţie de *natura operaţiilor şi în ordine cronologică*, în cadrul exerciţiului financiar la care se referă.

În cazul reorganizării persoanelor juridice, acestea vor lua măsuri pentru păstrarea şi arhivarea, potrivit legii, a documentelor justificative şi a registrelor de contabilitate.

Registrul-jurnal şi *registrul-inventar au regim de înregistrare la organele fiscale teritoriale înainte de a fi utilizate*. Ele se numerotează, se şnuruiesc şi se parafează înainte de depunerea la organele fiscale şi, conduse (ţinute) corect, *ele pot fi admise ca probă în litigiile unităţilor patrimoniale, în caz de faliment, precum şi în orice alte situaţii.*

O parte din documentele contabile intră în *categoria celor cu regim special*, care se întocmesc şi se utilizează potrivit unor dispoziţii legale cu precizări exprese privind conţinutul şi mai ales modul de tipărire, circulaţie şi păstrare. În afară de registrele contabile intră în această categorie documentele utilizate pentru operaţiuni economico-financiare care afectează patrimoniul unităţilor (încasări şi plăţi, primire-eliberare de valori) sau care au caracter fiscal.

Răspunderea pentru organizarea evidenţei formularelor fiscale o poartă administratorii unităţilor patrimoniale, ordonatorii de credite sau alte persoane care au obligaţia gestionării patrimoniului.

Formularele fiscale numerotate pierdute sau sustrase se declară nule în Monitorul Oficial al României după sesizarea organelor în drept.

În caz de încetare a activităţii unei unităţi patrimoniale, bilanţul contabil, precum şi registrele şi celelalte documente contabile se predau la arhivele statului, în conformitate cu prevederile Legii fondului arhivistic naţional al României, dacă legea nu dispune altfel.

Potrivit Legii contabilităţii, în caz de pierdere, sustragere sau distrugere a unor documente contabile, trebuie luate măsuri *de reconstituire* a acestora în termen de maximum 30 de zile de la constatare, iar în caz de forţă majoră, în termen de 90 de zile la constatarea încetării acesteia.

Test de autoevaluare 4.3.

I. Încercuiţi răspunsurile corecte:

1. Reconstituirea documentelor contabile se face:
   a) în termen de 60 de zile de la constatare;
   b) pe baza unui "dosar de reconstituire";
   c) de către unitatea emitentă;
   d) prin documentul cu menţiunea "duplicat".
   A=a+b+c; B=a+b+d; C=b+c+d; D=a+c+d.

2. Arhivarea şi păstrarea documentelor:
   a) este o obligaţie a tuturor agenţilor economici;
   b) se face la domiciliul fiscal;
   c) se face conform regulilor generale;
   d) incumbă răspunderea administratorului sau ordonatorului de credite.
   A=a+b+c+d; B=b+c+d; C=a+b+c; D=a+c+d.

II. Identificaţi afirmaţiile adevărate (A) şi false (F).

1. Documentele pot fi înlocuite numai în limba română şi moneda naţională.
2. Documentele în formă electronică se supun unui regim special.
3. Corectarea erorilor din documentele contabile se face prin anularea acestora.
4. Există documente justificative la care nu se admit corecturi.
5. Factura se întocmeşte şi se utilizează conform prevederilor Codului fiscal.

6. Întocmirea documentelor finanicar-contabile nu poate fi încredințată altor persoane fizice sau juridice.
7. Termenul de păstrare a statelor de salarii este de 50 de ani.
8. Evidența documentelor de arhivă se ține cu ajutorul Registrului de evidență.
9. Documentele justificative consemnează operațiile în momentul efectuării lor.
10. Documentele justificative care stau la baza înregistrării în contabilitate angajează răspunderea tuturor persoanelor care le utilizează.

4.6. Organizarea şi conducerea contabilității în România

Baza reglementărilor referitoare la organizarea şi ținerea contabilității o reprezintă prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, modificată, completată şi republicată. Articolul 1 prevede că societățile comerciale, societățile/companiile naționale, regiile autonome, institutele naționale de cercetare-dezvoltare, societățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ *au obligația să organizeze şi să conducă contabilitatea proprie, respectiv contabilitatea financiară, potrivit prezentei legi şi contabilitatea de gestiune, adaptată la specificul activității.*

Aceste prevederi se aplică şi instituțiilor publice, asociațiilor şi celorlalte persoane juridice cu şi fără scop lucrativ, precum şi persoanelor fizice autorizate să desfăşoare activități independente.

Persoanele prevăzute în art. 1 au obligația să conducă contabilitatea *în partidă dublă* şi să întocmească situații financiare anuale. Categoriile de persoane fizice şi juridice care pot ține contabilitatea în partidă simplă, precum şi sistemul de raportare al acestora se stabilesc prin ordin al ministrului finanțelor publice.

Contabilitatea ca activitate specializată în măsurarea, evaluarea, cunoaşterea, gestiunea şi controlul activelor, datoriilor şi capitalurilor proprii, precum şi a rezultatelor obținute din activitatea persoanelor juridice şi fizice, *trebuie să asigure înregistrarea cronologică şi sistemică, prelucrarea, publicarea şi păstrarea* informațiilor cu privire la poziția financiară, performanța financiară şi fluxurile de trezorerie, atât pentru cerințele interne ale acestora, cât şi în relațiile cu investitorii prezenți şi potențiali, creditorii financiari şi comerciali, clienții, instituțiile publice şi alți utilizatori.

Contabilitatea se ține în limba română şi moneda națională. Operațiunile efectuate în valută vor fi reflectate/înregistrate în contabilitate *atât în moneda națională, cât şi în valută*, potrivit reglementărilor elaborate în acest sens.

Răspunderea pentru organizarea şi ținerea contabilității *revine administratorului, ordonatorului de credit sau altei persoane care are obligația gestionării patrimoniului.*

În concordanță cu normele legale actuale, regiile autonome, societățile comerciale, instituțiile publice, unitățile cooperatiste şi celelalte persoane juridice *operează şi țin contabilitatea, de regulă, în compartimente distincte*, conduse de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste persoane trebuie să posede studii economice superioare.

Contabilitatea poate fi organizată şi condusă şi pe bază de contracte de prestări de servicii în domeniul contabilității, încheiate cu persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România.

În cazul persoanelor prevăzute la art.5 alin (1^1), contabilitatea poate fi organizată şi condusă potrivit prevederilor alin.(2) şi (3) sau pe bază de contracte, convenții civile încheiate potrivit Codului civil cu persoane fizice care au studii economice superioare, situație în care răspunderea pentru conducerea contabilității revine acestor persoane fizice.

Răspunderea pentru organizarea şi conducerea contabilităţii la persoanele prevăzute la art. 1alin.(1)-(4) din Legea contabilităţii revine administratorului, ordonatorului de credite sau altei persoane care are obligaţia gestionării entităţii respective.

Instituţiile publice la care contabilitatea nu este organizată în compartimente distincte sau care nu au personal încadrat cu contract individual de muncă sau numite într-o funcţie publică, potrivit legii, pot încheia contracte de prestări de servicii, pentru conducerea contabilităţii şi întocmirea situaţiilor financiare trimestriale şi anuale, cu persoane fizice sau juridice autorizate. Încheierea acestor contracte se face cu respectarea reglementărilor privind achiziţiile publice de bunuri şi servicii, plata serviciilor respective făcându-se din fonduri publice cu această destinaţie.

Răspunderea pentru aplicarea necorespunyătoare a reglementărilor contabile revine directorului economic, contabilului şef sau altei persoane împuternicite să îndeplinească această funcţie, împreună cu personalul din suboedine. În cayul în care contabilitatea este condusă pe bază de contract de prestări de servicii, încheiat cu persoane fizice şi juridice, autorizate potrivit legii, membre ale C.E.C.C.A.R., răspunderea pentru conducerea contabilităţii revine acestora, potrivit legii şi prevederilor contractuale.

Reglementările contabile actuale prevăd că persoanele care răspund de organizarea şi conducerea contabilităţii trebuie să asigure condiţiile necesare pentru întocmirea documentelor justificative privind operaţiunile economice, conducerea corectă şi la zi a contabilităţii, organizarea şi efectuare inventarierii elementelor de activ şi de pasiv, precum şi valorificarea rezultatelor acesteia; respectarea regulilor de întocmire a situaţiilor financiare anuale, depunerea în termen a acestora la organele în drept şi publicarea lor; păstrarea documentelor justificative, a registrelor şi situaţiilor financiare anuale, organizarea unei contabilităţi de gestiune adaptate la specificul persoanei juridice.

4.7. Contravenţii şi infracţiuni în domeniul contabilităţii

În conformitate cu Legea nr. 82/1991, republicată, *constituie contravenţie* la prevederile acestei legi următoarele fapte, dacă nu sunt săvârşite în astfel de condiţii încât, potrivit legii, să fie considerate infracţiuni:

1. deţinerea, cu orice titlu, de elemente de natura activelor şi datoriilor, precum şi efectuarea de operaţiuni economice, fără să fie înregistrate în contabilitate;
2. nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice cu privire la:
   a) aprobarea politicilor şi procedurilor contabile prevăzute de legislaţie;
   b) utilizarea şi ţinerea registrelor de contabilitate;
   c) întocmirea şi utilizarea documentelor justificative şi contabile pentru toate operaţiunile efectuate, înregistrarea în contabilitate a acestora în perioada la care se referă, păstrarea şi arhivare acestora, precum şi reconstituirea documentelor pierdute, sustrase sau distruse;
   d) efectuarea inventarierii;
   e) întocmirea, semnarea şi depunerea în termenul legal la unităţile teritoariale ale M.F.P. a situaţiilor financiare anuale şi, după, caz, a situaţiilor finanicare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile;
   f) întocmirea, semnarea şi depunerea la M.F.P. şi la unităţile teritoariale ale acestuia, precum şi la instituţiile publice ierarhic superioare a situaţiilor financiare trimestriale şi anuale ale instituţiilor publice, potrivit legii;
   g) depunera declaraţiei din care să rezulte că persoanele prevăzute la art.1 alin. (1) – (3) nu au desfăşurat activitate, respectiv a înştiinţării prevăzute la art.27 alin (3') lit.b);

3. prezentarea de situații financiare care conțin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare;
4. nerespectarea prevederilor referitoare la întocmirea declarațiilor prevăzute la art.30 şi 31;
5. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere de a întocmi şi de a publica situații financiare anuale;
6. nerespectarea prevederilor referitoare la obligația membrilor organelor de administrație, conducere şi supraveghere ale societății-mamă de a întocmi şi de a publica situațiile finanicare anuale consolidate;
7. nerespectarea obligației privind auditarea conform legii, a situațiilor finanicare anuale şi a situațiilor financiare anuale consolidate;
8. nedepunerea, potrivit legii, a situațiilor finanicare anuale, a siatuațiilor financiare anuale consolidate, precum şi a raportărilor contabile;
9. nerespectarea prevederilor art.10 cu privire la organizarea şi conducerea contabilității.

Amenzile contravenționale se suportă de persoanele vinovate.

Efectuarea de înregistrări inexacte, precum şi omisiunea cu ştiință a înregistrărilor în contabilitate având drept consecință denaturarea veniturilor, cheltuielilor, rezultatelor financiare şi elementelor patrimoniale ce se reflectă în bilanțul contabil constituie *infracțiunea de fals intelectual* şi se pedepseşte conform legii (art. 43 din Legea nr. 82/1991, coroborat cu art. 289 din Codul comercial).

Temă de reflecție 4.3.

Identificați faptele ce constituie contravenții şi infracțiuni în domeniul contabilitate.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

4.8. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Testul de autoevaluare 4.1.

1-B; 2-d; 3-C; 4-D; 5-A; 6-A; 7-B; 8-D;

Test de autoevaluare 4.2.

1-A; 2-B; 3-D; 4-d; 5-c; 6-C, 7-A; 8-D; 9-A; 10-B.

Test de autoevaluare 4.3.

I. 1-C; 2-B;

II. 1-F; 2-A; 3-F; 4-A; 5-A; 6-F; 7-A; 8-A; 9-A; 10-F.

4.9. Lucrare de verificare Unitatea 4

Caracterizați regimul juridic al documentelor contabile.

4.10. Bibliografie pentru Unitarea 4

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C. H. Beck, 2007, cap. V.
2. xxx Ordonanța de urgență pentru modificarea şi completarea Legii contabilității nr. 82/1991, M. Of. al României, 22 aprilie 2011;
3. xxx Ordinul nr. 3512 privind documentele financiar-contabile, M.Of. nr. 870 şi 870 bis din 23 dec. 2008.

Unitatea de învățare 5
CONTURILE DE CAPITALURI

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.5
5.1. Noțiuni şi principii generale de organizare a contabilității operațiunilor de capital
5.2. Conturile de capitaluri proprii
5.3. Contabilitatea rezervelor
5.4. Conturile de provizioane
5.5. Conturile de capitaluri împrumutate
5.6 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
5.7. Lucrare de verificare Unitatea 5
5.8. Bibliografie pentru Unitatea 5

Obiectivele unității de învățare 5

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- înțelegeți problematica formării capitalului unei societăți comerciale;
- distingeți principalele categorii de capital (capital propriu, capital social, ş.a.);
- cunoaşteți principiile contabilității formării şi mişcării capitalului societăților comerciale;
- rețineți procesele şi mecanismele care generează diminuarea şi majorarea capitalului social;
- înțelegeți şi alte aspecte ale contabilității capitalurilor proprii.

5.1. Noțiuni şi principii generale de organizare a contabilității operațiunilor de capital

În sensul cel mai general, prin capitaluri, în contabilitate se înțelege totalitatea surselor de care dispune o întreprindere pe termen mediu şi lung şi pe care le utilizează în activitatea pe care o desfăşoară. Ele cuprind: a) capitalul propriu; b) capitalul împrumutat.

Capitalul propriu reprezintă „dreptul acționarilor în activele întreprinderii după deducerea tuturor datoriilor acesteia" sau, în concepția IASC, „interesul rezidual în activele întreprinderii, după deducerea tuturor datoriilor sale" (potrivit formulei: Cp = Active – Datorii).

Trebuie precizat că această definiție vizează capitalul propriu net, care apare în finalul situației financiare anuale. În viziunea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin O.M.F.P. nr. 3055/2009, *capitalurile proprii cuprind:*

- aporturile de capital;
- primele de capital;
- rezervele;
- rezultatul reportat;
- rezultatul exercițiului financiar.

În această enumerare există o identitate între noțiunea de capitaluri proprii şi cea de surse proprii care se bazează pe o abordare extensivă a noțiunii de capital.

Contabilitatea capitalurilor se ține cu ajutorul conturilor din **clasa 1**, intitulată **„Conturile de capitaluri"**. Ea cuprinde următoarele grupe de conturi:

10 Capital şi rezerve;

11 Rezultatul reportat;

12 Rezultatul exercițiului financiar;

14. Câştiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii;

15 Provizioane;

16 Împrumuturi şi datorii asimilate.

Principalul cont este 101 „Capital", care *ține evidența capitalului subscris şi vărsat, în natură şi/sau în bani de către acționarii sau asociații unei societăți, precum şi a majorării şi reducerii acestuia*.

În funcție de forma juridică a întreprinderii, contul „Capital" îmbracă formele:

- capital social, în cazul societăților pe acțiuni;
- patrimoniul regiei;
- patrimoniul public etc.

Indiferent de formă, prin capital propriu se înțelege totalitatea sumelor şi bunurilor exprimate în bani puse în mod permanent la dispoziția unei societăți de către proprietari (acționari sau asociați), în vederea desfăşurării unei activități generatoare de profit.

Temă de reflecție 5.1.

Delimitați noțiunile de capital, patrimoniul regiei şi patrimoniul public.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Organizarea contabilității formării şi mişcării capitalului societăților comerciale are la bază atât prevederile Legii contabilității nr. 82/1991, cât şi pe cele ale Legii nr. 31/1990 republicată; ea are în vedere tipurile de operațiuni implicate şi se bazează pe o serie de principii:

a) înființarea unei societăți comerciale antrenează înregistrarea atât a actelor juridice care au *incidențe financiare*, cât şi a operațiunilor implicate.

Prima dintre acestea este dată de formarea capitalului şi reflectarea lui în contabilitate la înființarea societății comerciale.

Principiul general consacrat de normele legale în vigoare este cel potrivit căruia „*capitalul subscris şi vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a societății şi a documentelor justificative privind vărsămintele de capital"*.

b) În cazul *fuziunii sau încetării activității* unei unități patrimoniale, înregistrarea în contabilitate a operațiunilor determinate de aceste transformări se face pe baza documentelor corespunzătoare.

În cazul fuziunii, principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate sunt:

- majorarea capitalului la unitatea patrimonială cu care are loc fuziunea (unitatea absorbantă);
- evaluarea părților de contribuție ale societăților şi stabilirea parității între acestea, precum şi alte operațiuni conform contractului de fuziune.

c) *În cazul lichidării*, se înregistrează în contabilitate următoarele operațiuni principale:

- evaluarea activului şi pasivului unității patrimoniale;
- realizarea activelor;
- plata pasivelor exigibile;
- stabilirea partajului între asociați şi efectuarea celorlalte operațiuni legate de lichidare.

d) *Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor legate de lichidarea unității patrimoniale se efectuează în registre contabile distincte*, care se întocmesc potrivit regulilor stabilite pentru registrele folosite în mod curent.

e) Contabilitatea analitică a capitalului social se ține *pe acționari sau asociați*, cuprinzând *numărul şi valoarea nominală* a acțiunilor sau părților subscrise şi vărsate, domiciliul etc.; pentru aceasta se utilizează „Registrul acționarilor", respectiv „Registrul asociaților".

f) *Operațiunile legate de formarea şi mărirea capitalului, care fac obiectul înregistrărilor în contabilitate, sunt:*

1. subscrierea capitalului;
2. vărsarea capitalului subscris;
3. emisiunea şi subscrierea de noi acțiuni.
4. încorporarea rezervelor;
5. alte operațiuni, potrivit legii;

În baza prevederilor Legii nr. 31/1990, *societatea pe acțiuni se poate constitui numai dacă întregul capital a fost subscris şi fiecare acceptant a vărsat cotele prevăzute din prima tranşă a valorii acțiunilor subscrise*.

Alături de acestea, contabilitatea înregistrează şi alte procese economice şi financiare importante legate de formarea capitalului, între care:

- constituirea şi utilizarea rezervelor;
- subvențiile pentru investiții;
- constituirea, diminuarea, sau anularea provizioanelor;
- împrumuturile şi datoriile asimilate;
- creditele bancare şi împrumuturile pe termen lung şi mediu;
- datoriile legate de participanți.

Test de autoevaluare 5.1.

I. Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Capitalurile proprii:
a) se calculează ca diferență între datorii şi active;
b) includ şi capitalul social;
c) nu includ aporturile de capital;
d) includ şi rezultatele reportate din exercițiile anterioare nerepartizate.

A=a+b+c; B=b+d; C=b+c+d; D=a+c+d.

2. Capitalul social:
a) reprezintă aportul proprietarilor la constituirea societății;
b) au o valoare ce nu poate fi inferioară unei limite legale;
c) se constituie o dată cu înființarea societății;
d) se înregistrează în contabilitate pe baza actelor de constituire a societății.

A=a+b+c+d; B=a+c+d; C=a+b+d; D=a+d.

3.Capitalul social:

a) este divizat în acțiuni la societățile de capitaluri şi în părți sociale la societățile de persoane;
b) poate fi capital subscris nevărsat și capital subscris vărsat.
c) are o mărime minimă în funcție de tipul de societate;
d) se poate majora sau micşora.

A=a+b+c; B=a+b+d; C=a+b+c+d; D=a+b.

4. Actul constitutiv:

a) desemnează atât înscrisul unic, cât şi contractul de societate şi /sau statutul societății;
b) reprezintă numai contractul de societate;
c) se încheie sub semnatură privată;
d) se semnează de toți asociații sau, în caz de subscripție publică, de fondatori.

A=b+c+d; B=a+b+c+d; C=a+b+c; D=a+c+d.

5. Acțiunile:

a) pot fi nominative sau la purtător;
b) trebuie să fie de o valoare egală;
c) nu vor putea fi emise pentru o sumă mai mică decât valoarea nominală;
d) sunt divizibile.

A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+c+d; D=a+b+d.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F):

1. La data constituirii societății, acțiunile se emit la valoarea nominală.
2. Părțile sociale sunt titluri de valoare care nu se pot negocia pe piața negocia pe piața financiară.
3. La S.A. trebuie sa fie minim cinci acționari, iar la SRL maxim 50 de asociați.
4. Capitalul social al societăților pe acțiuni sau al societăților în comandită pe acțiuni nu poate fi mai mic de 100.000 lei.
5. Părțile sociale pot fi reprezentate prin titluri negociabile.
6. Aporturile în numerar sunt obligatorii la constituirea oricărei forme de societate.
7. Aporturile în natură nu sunt admise la toate formele de societate.
8. Societatea comercială este persoană juridică de la data înmatriculării în registrul comerțului.
9. Bunurile constituite ca aport în societate devin proprietatea acesteia din momentul înmatriculării ei în registrul comerțului.
10. Societatea nu poate subscrie propriiile acțiuni.

5.2. Conturile de capitaluri proprii

Contul **101 „Capital”** ține evidența capitalului social subscris şi vărsat în natură şi/sau numerar de acționarii sau asociații societății, precum şi a măririi sau reducerii capitalului.

Este cont *de pasiv*.

În creditul contului 101 se înregistrează:

- capitalul subscris de acționari sau asociați în natură şi/sau în numerar (prin debitul contului 456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”);

- majorările de capital prin subscripție sau emisiune de noi acțiuni, precum şi capitalul preluat în urma operațiunilor de fuziune prin absorbție cu alte societăți;

- rezervele destinate creşterii capitalului (106), constituite prin repartizarea unei părți din profit;

- primele legate de capital, încorporate la capital (104).

Contul 101 *se debitează* cu:

- capitalul retras de acționari sau asociați, precum şi cu capitalul social lichidat cu ocazia fuziunii sau lichidării firmelor (456);

- pierderile realizate în exercițiile precedente care diminuează capitalul social (117);

- reducerea capitalului ca urmare a anulării acțiunilor proprii răscumpărate (502).

Soldul contului este *creditor şi reprezintă capitalul propriu, ca sursă de finanțare a firmei.*

Pentru a evidenția distinct cele două faze ale procesului de constituire a capitalului – subscrierea şi vărsarea – contul 101 se dezvoltă pe două conturi de gradul II, şi anume:

1011 Capital subscris nevărsat;

1012 Capital subscris vărsat.

Un al doilea cont de bază utilizat pentru înregistrarea operațiunilor de formare a capitalului propriu, folosit în cazul societăților comerciale, este contul **456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul”**.

Acesta este un cont de decontări şi relații cu asociații privind aportul subscris la capital, cu funcție *de activ*.

Se debitează cu:

- sumele subscrise de asociați şi datorate societății comerciale, în natură sau numerar (prin creditarea contului 1011 „Capital subscris nevărsat”);

- sumele achitate asociaților la retragerea capitalului.

Se creditează la constituirea societății, cu: vărsămintele şi aportul efectiv de capital:

- sumele depuse ca aport în numerar la constituirea capitalului social (512, 531);

- capitalul social retras de acționari sau asociați.

Soldul debitor reprezintă sumele subscrise dar nevărsate la capitalul social. Evidența analitică se ține pe fiecare acționar şi asociat.

În al treilea rând, sunt utilizate conturile de mijloace economice pentru a înregistra elementele fizice ale patrimoniului constituit.

I. Reflectarea în contabilitate a operațiunilor de formare a capitalului social se realizează prin următoarele formule contabile-cadru:

1. Subscrierea capitalului, pe baza contractului de asociere:

456	=	1011
Decontări cu acționarii/*asociații privind capitalul*		*Capital subscris nevărsat*

2. Vărsarea capitalului subscris în numerar şi aportul de capital în natură şi în numerar:

%	=	456
5311 *Casa în lei*		*Decontări cu* acționarii/*asociații privind capitalul*
5121 *Conturi la banci în lei*		
212 *Construcții*		
301 *Materii prime* etc.		

3. Concomitent se înregistrează trecerea capitalului nevărsat la capitalul subscris vărsat, prin articolul:

1011	=	1012
Capitalul subscris nevărsat		*Capitalul subscris vărsat*

Test de autoevaluare 5.2.

Se constituie o societate pe acțiuni cu un capital subscris de 200.000.000 lei divizat în 20.000 de acțiuni. La înființare s-a depus la bancă contravaloarea a 12.000 de acțiuni şi s-au adus aporturi în natură sub forma unui depozit evaluat la suma de 50.000.000 de lei, pentru care s-au acordat 5.000 de acțiuni. Restul capitalului social s-a depus în contul bancar în termen de 12 luni de la înființare.

Prezentați formulele contabile prilejuite de desfăşurarea acestor operațiuni.

Folosiți spațiului de mai jos pentru scrierea răspunsului.

II. Creşterea capitalului propriu se poate face prin: emisiunea unor noi acțiuni şi prin operații interne: din rezerve, prin încorporările primelor la capital etc.

În vederea creşterii capitalului, societățile comerciale pot recurge la subscrierea de capital suplimentar cu plata unor prime de aport.

Aceste prime legate de capital pot fi **de emisiune, de fuziune, de aport şi de conversie** şi reprezintă *excedentul dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale*.

Contabilitatea acestor prime se ține cu ajutorul contului **104 „Prime de capital"**.

Acesta este un cont *de pasiv. Se creditează* cu primele stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi/sau a conversiei obligațiunilor în acțiuni (prin debitul contului 456) şi *se debitează* cu primele legate de capital, încorporate la capitalul social (prin creditul contului 101 „Capital social") şi cu primele legate de capital, transferate la rezerve (cont creditor 106 „Rezerve").

Soldul creditor al contului reprezintă primele de emisie, de fuziune sau de aport la capital neîncorporate la capital social sau la rezerve.

1. Subscrierea de capital suplimentar cu primă de aport se înregistrează astfel:

456	=	%
Decontări cu acționarii/*asociații privind capitalul*		101 *Capital social (valoare nominală)* 104 *Prime legate de capital (diferența pozitivă dintre valoarea de emisiune şi valoarea nominală)*

2. Atunci când primele de capital sunt încorporate la capital, înregistrarea în contabilitate este următoarea:

104	=	1012
Prime de capital		*Capital subscris vărsat (cu valoarea primelor încorporate)*

3. În timpul activității unei firme au loc operațiuni de mărire a capitalului pe baza repartizării unei părți din profitul obținut în exercițiul curent sau în exercițiile anterioare.

În primul caz, formula contabilă de înregistrare este următoarea:

129	=	1012
Repartizarea profitului		*Capital vărsat*

În cazul când această mărire se realizează din profitul obținut în exercițiile precedente, care, nefiind repartizat atunci, s-a trecut la contul 117 „Rezultatul reportat", formula este:

117	=	1012
Rezultatul reportat		*Capital vărsat*

III. Micşorarea capitalului social poate avea loc în diferite împrejurări şi ca urmare a mai multor cauze, între care:

reducerea numărului de acțiuni sau diminuarea valorii nominale a acestora;

retragerea unor acționari sau asociați;

răscumpărarea unor acțiuni proprii;

acoperirea pierderilor din anii precedenți ş.a.

Toate aceste operațiuni se înregistrează în contabilitate prin formule-cadru de genul următor:

1. Retragerea de către acționari sau asociați a capitalului subscris şi vărsat:

1012	=	456
Capital subscris vărsat		*Decontări cu acționarii/asociați privind capitalul*

2. Reducerea capitalului cu pierderile din exerciții precedente:

1012	=	117
Capital subscris vărsat		*Rezultatul reportat*

În contabilitatea acestor operații trebuie să se țină seama de prevederile legislației financiare cu privire la repartizarea profitului şi la formarea capitalului, precum şi de hotărârile adunării generale a acționarilor.

Test de autoevaluare 5.3.

I. Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Contul 101 "Capital":
   a) are funcție de pasiv;

b) face face parte din clasa 1 a Planului de conturi general;
c) înregistrează în debit capitalul subscris de acționari;
d) este încadrat în categoria surselor de finanțare.
A =b+c+d; B=a+b+c; C=b+c; D=a+b+c+d.

2. Primele de capital se referă la :
   a) prime de emisiune;
   b) prime de fuziune;
   c) prime de aport;
   d) prime de conversie a obligațiunilor în acțiuni.
   A =a+b+c; B=a+b; C= a+b+c+d; D=a+b+d.

3. Reducerea capitalului social se poate realiza prin:
   a) răscumpărarea acțiunilor şi anularea lor;
   b) divizarea şi lichidarea societății comerciale;
   c) diminuarea valorii nominale a acțiunilor;
   d) alte operațiuni care duc la micşorarea capitalului social.
   A =a+c+d; B= b+c+d; C= a+b+c+d; D=a+b+c.

4. Creşterea de capital:
   a) se poate realiza numai dacă vechiul capital a fost în întregime vărsat;
   b) se face prin aport în numerar sau în natură;
   c) poate avea ca sursă încoporarea rezervelor;
   d) se poate realiza şi prin distribuirea de acțiuni gratuite.
   A = a+b+c+d; B= a+b+c; C= a+b+d; D=a+b.

5. Situații care impun micşorarea capitalului social:
   a) existența unui capital supradimensionat în raport cu activitatea economică;
   b) vânzarea unei părți din active;
   c) acoperirea pierderilor din exercițiile anterioare;
   d) retragerea unor acționari sau asociați.
   A = a+b+c; B= a+b+d; C= a+b+c+d; D= b+c+d.

6. Majorarea capitalului social se poate realiza prin:
   a) aport în numerar;
   b) aport în natură;
   c) numai prin aport în numerar;
   d) conversia unei datorii.
   A = a+c+d; B= a+b+d; C= a+b; D= a+b+c.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F):
   1. Primele de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune şi valoarea nominală a acțiunilor sau părților sociale.
   2. În cazul subscrierii de capital social, conturile corespondente sunt 456 şi 1012.
   3. Diminuarea capitalului social se poate realiza prin retragerea acționarilor şi/sau asociaților.
   4. Reducerea de capital nu poate aduce atingere egalității între acționari.
   5. Aportul asociaților la capitalul social este purtător de dobânzi.

5.3. Contabilitatea rezervelor

În activitatea economică a întreprinderilor se constituie rezerve destinate a asigura acoperirea unor pierderi sau majorarea capitalului.

Astfel, Legea nr. 31/1991 prevede că, din profitul societăţii comerciale, în fiecare an se va preleva cel puţin 5% pentru formarea fondului de rezervă, prelevarea respectivă făcându-se până când acest fond de rezervă va atinge minimum o *cincime (1/5) din capitalul social* la societăţile cu capital autohton şi la regiile autonome şi *25%* la societăţile cu capital străin. Dacă acest fond, după constituire, s-a micşorat din orice cauză, el va fi completat cu respectarea prevederilor anterioare.

Toate cele de mai sus se numesc **rezerve legale** şi sunt destinate să protejeze capitalul social în cazul pierderilor.

În afara acestora, se pot constitui rezerve şi în baza prevederilor statutului societăţii comerciale. Aceste rezerve se constituie din profitul net al societăţii. Alte rezerve, neprevăzute de lege sau de statut, pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor, creşterea capitalului social sau pentru acordarea de dividende atunci când exerciţiul financiar se încheie cu pierderi, potrivit hotărârii adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.

Contabilitatea rezervelor se ţine cu ajutorul contului **106 „Rezerve”**.

Acestea se dezvoltă pe categorii de rezerve, pe următoarele conturi de gradul II:

1061 Rezerve legale;

1063 Rezerve statutare sau contractuale;

1064 Rezerve de valoare justă.

Contul 106 „Rezerve” are rolul de a ţine evidenţa rezervelor constituite, după natura/destinaţia lor.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea principalelor operaţiuni referitoare la formarea şi utilizarea rezervelor sunt:

1. Constituirea rezervelor din diferite surse se înregistrează astfel:

%	=	106
104 *Prime de capital*		*Rezerve*
129 *Repartizarea profitului*		

2. Acoperirea pierderilor contabile aferente exerciţiului financiar precedent din rezerve:

106	=	117
Rezerve		*Rezultatul reportat*

O categorie aparte de rezerve o constituie **rezerva din reevaluare**.

Reevaluarea activelor imobilizate şi a altor active se realizează pe baza unor norme legale, special elaborate în acest sens. În România s-au realizat mai multe reevaluări ale activelor imobilizate (în 1992 şi 1994), urmărindu-se actualizarea capitalului social din bilanţul contabil încheiat la finele anilor respectivi. Problema reevaluării imobilizărilor corporale este reglementată şi printr-un normativ internaţional.

Din această reevaluare *pot rezulta plusuri sau minusuri de valoare ca urmare a diferenţei dintre valoarea actuală, mai mare, sau mai mică a activelor reevaluate, pe de o parte şi valoarea înregistrată în contabilitate a acestora*.

Reglementările contabile armonizare cu Directiva a IV-a a CEE şi cu Standardele Internaţionale de Contabilitate menţionează că plusul sau minusul rezultat din reevaluarea

imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile IAS 16, trebuie reflectat în debitul sau în creditul contului **105 „Rezerve din reevaluare”**, după caz.

Acest cont are funcție *de pasiv. În creditul* lui se înregistrează creşterea de valoare rezultată din reevaluarea imobilizărilor corporale (prin debitul conturilor 211, 212, 213, 214), iar *în debit* se înregistrează:

- diminuarea plusului respectiv prin transfer la contul „Rezerve” (106);
- descreşterile (minusul) față de valoarea contabilă netă, rezultate din reevaluarea imobilizărilor corporale (prin debitul conturilor de imobilizări corporale 211, 212, 213, 214).

Soldul creditor al contului 105 reprezintă rezerva favorabilă rezultată din reevaluare.

Aşa cum s-a spus mai sus, din grupa 10 a conturilor de capital fac parte şi conturile de rezultate:

- 117 „Rezultatul reportat”, utilizat pentru a ține evidența rezultatului sau părții din rezultatul exercițiului precedent – profit sau pierdere – a cărui repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților;
- 121 „Profit sau pierdere” – care ține evidența rezultatului net al exercițiului curent.

Ambele sunt conturi *bifuncționale*. Ele vor fi analizate la capitolul „Conturile de cheltuieli, venituri şi rezultate nete”.

5.4. Conturile de provizioane

Sistemul contabil contemporan din țările cu economie de piață dezvoltată acordă un loc important constituirii şi utilizării provizioanelor, ca mijloc de formare şi contabilizare a surselor necesare pentru prevenirea şi acoperirea unor cheltuieli, deprecieri sau riscuri care ar putea afecta patrimoniul.

Contabilitatea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli se ține pe felurile de provizioane, în funcție de natura şi scopul sau obiectul pentru care au fost constituite, folosind contul **151 „Provizioane”**.

Acesta este un cont *de pasiv* şi se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

1511 Provizioane pentru litigii;

1512 Provizioane pentru garanții acordate clienților;

1513 Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale şi alte acțiuni similare legate de acestea;

1514 Provizioane pentru restructurare;

1515 Provizioane pentru pensii şi obligții similare;

1516 Provizioane pentru impozite;

1518 Alte provizioane.

Un provizion va fi înregistrat în contabilitate dacă sunt îndeplinite cumulativ următoarele condiții:

- există o obligație curentă generată de un eveniment anterior;
- este probabilă efectuarea unor plăți pentru onorarea obligației respective;
- suma poate fi estimată.

Contul 151 *se creditează* cu valoarea provizioanelor pentru riscuri şi cheltuieli, precum şi cu creşterea acestora.

Formula contabilă-cadru:

681	=	151
Cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere		*Provizioane*

Contul 151 „Provizioane” *se debitează* cu sumele care reprezintă diminuările sau anulările de provizioane.

Soldul creditor al contului 151 evidențiază provizioanele constituite.

5.5. Conturile de capitaluri împrumutate

Capitalul şi, în general, resursele financiare ale firmei se pot forma şi pe calea împrumuturilor şi creditelor. Împrumuturile se contractează prin lansarea de obligațiuni pe piața financiară. Reamintim că obligațiunile reprezintă o formă de titluri financiare sau de valoare prin care emitentul contractează un împrumut pe termen lung, firma emitentă asumându-şi sarcina răscumpărării obligațiunilor până la un termen dat, precum şi a plății, pe toată această perioadă, a unui venit fix, anual, sub formă de dobândă, indiferent de situația sa financiară.

Deținătorii de obligațiuni, numiți obligatari au calitatea de creditori față de emitent. Pot emite obligațiuni pentru a-şi finanța lucrările de investiții importante şi sporirea capitalului: întreprinderi publice, bănci şi mari societăți industriale şi comerciale.

Temă de reflecție 5.2.

Clarificați natura obligațiunilor şi rolul lor în atragerea resurselor financiare.

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Contabilitatea împrumuturilor, creditelor bancare şi a datoriilor asimilate se ține pe următoarele categorii:

- împrumuturi din emisiunile de obligațiuni şi primele de rambursare a acestora;
- creditele bancare pe termen lung;
- datorii legate de participațiile la capital şi alte împrumuturi şi datorii asimilate;
- dobânzi aferente.

Împrumuturile din emisiunile de obligațiuni reprezintă contravaloarea obligațiunilor emise prin subscripție publică potrivit legii. Datoriile privind concesiunile şi alte datorii asimilate acestora se referă la bunurile preluate în patrimoniu, cu acest titlu, de către unitatea patrimonială primitoare, potrivit contractelor încheiate.

Pentru contabilitatea tuturor acestora se folosesc conturile din grupa **16, intitulată „Împrumuturi şi datorii asimilate”**, care cuprinde:

161 Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni;

162 Credite bancare pe termen lung;

166 Datorii care privesc imobilizările financiare;

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate

168 Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate;

169 Prime privind rambursarea obligațiunilor.

Toate conturile de împrumuturi, credite şi datorii enumerate mai sus sunt conturi de pasiv.

Ele *se creditează* cu valoarea împrumuturilor, creditelor, concesiunilor sau cu sumele de la societățile comerciale care dețin titluri de participare şi *se debitează* cu sumele rambursate sau restituite.

Soldul creditor al acestor conturi reprezintă sumele primite şi nerestituite, *deci datoria pe termen lung din împrumuturi, credite şi concesiuni pe care o are agentul economic* respectiv față de terți.

5.6. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare

Testul de autoevaluare 5.1.

I. 1-B; 2-A; 3-C; 4-D; 5-A.

II. 1-A; 2-A; 3-A; 4-F; 5-F; 6-A; 7-F; 8-A; 9-A; 10-A.

Test de autoevaluare 5.2.

Operațiunile şi formulele contabile de înregistrare sunt:

1. Subscrierea capitalului

456	=	1011	200 mil.
Decontari cu acționarii/ asociații privind capitalul		Capitalul subscris nevărsat	

2. Vărsarea capitalului în momentul înființării

5 121 (12.000x10.000)	=	212(5.000x10.000)	170 mil.

3. Trecerea capitalului subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat

1011	=	1012	170 mil.

4. Vărsarea ulterioară a capitalului

5121	=	456	30 mil.

5. Trecerea capitalului subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat

1011	=	1012	30 mil.

Test de autoevaluare 5.3.

I.1-A; 2-C; 3-C; 4-A; 5-C; 6-B.

II.1-A, 2-F; 3-A; 4-A; 5-F.

5.7. Lucrare de verificare Unitatea 5

Caracteristicile capitalului social. Acțiuni şi părți sociale.

5.8. Bibliografie pentru Unitatea 5

4. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C. H. Beck, 2007, cap. VI (6.3).
5. xxx Legea nr. 31/1990, M. Of. al României, Partea I, 14 aprilie 2009.

Unitatea de învățare 6
CONTURILE DE IMOBILIZĂRI

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.6
6.1. Funcţionarea conturilor de imobilizări necorporale
6.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale şi a amortizării
6.3. Conturile de imobilizări financiare
6.4. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
6.5. Lucrare de verificare Unitatea 6
6.6. Bibliografie pentru Unitatea 6

Obiectivele unității de învățare 6

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- delimitați conceptele de active, imobilizări şi capital;
- cunoaşteti structura activelor imobilizate;
- înțelegeți componența şi reflectarea în contabilitate a imobilizărilor necorporale, corporale şi financiare;
- cunoaşteți principalele formule-cadru de înregistrare în contabilitate a principalelor operațiuni cu activele imobilizate.

6.1. Funcţionarea conturilor de imobilizări necorporale

Desfăşurarea activității oricărei unități economice presupune, înainte de toate, existența mijloacelor material-tehnice necesare, sub formă de terenuri, construcții, maşini şi utilaje, instalații care constituie compoenta de bază a aparatului de producție al întreprinderilor industriale, agricole, de construcții etc. Unitățile comerciale utilizează şi ele construcții şi amenajări, precum depozite, utilaje şi aparate de măsură şi control, mobilier.

Caracteristica esențială a acestor componente de activ (care formează elementele a ceea ce în teoria economică se numeşte **capitalul fix**) constă în capacitatea lor de a avea o folosință îndelungată, pe mai multe cicluri de producție şi perioade de exercițiu financiar, pe toată durata folosirii ele alcătuind ceea ce în contabilitate poartă denumirea de **active imobilizate**.

În aceeaşi categorie intră însă şi imobilizările care nu îmbracă o formă materială sau corporală distinctă, ci se prezintă sub formă de cheltuieli şi taxe de fondare, cheltuieli de dezvoltare etc. Normele contabile definesc *activele imobilizate ca fiind bunurile şi valorile destinate să servească o perioadă îndelungată în activitatea unității patrimoniale şi care nu se consumă la prima utilizare*.

Activele imobilizate se compun din următoarele cateogrii principale:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări în curs;
- imobilizări financiare.

În România contabilitatea tuturor imobilizărilor se ține cu ajutorul conturilor din **clasa 2** din Planul general de conturi, intitulată **„Conturi de imbolizări”**:

20 Imobilizări necorporale;
21 Imobilizări corporale;
22 Imobilizări copropale în curs de aprovizionare;

23 Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări;
26 Imobilizări financiare;
28 Amortizări privind imobilizările;
29 Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor.

Tema de reflecție 6.1.
Delimitațiconceptele de active, imobilizări, capital fixşimijloace fixe.
Folositispațiul de maijospentruscrierearăspunsului.

Imobilizările necorporale au un loc important, diferențiat şi o structură diversă, în funcție de dimensiunea şi specificul unității. În acest concept se cuprind mai multe categorii de active, fiecare dintre ele evidențiindu-se distinct în contabilitate.

a) **Cheltuielile de constituire** cuprind toate cheltuielile ocazionate de fondarea şi dezvoltarea unității patrimoniale: taxe şi alte cheltuieli de înscriere şi înmatriculare, cheltuieli privind emiterea şi vânzarea de acțiuni şi obligațiuni, cheltuieli de prospectare a pieței şi de publicitate etc.

Cheltuielile din această categorie se amortizează într-o perioadă de cinci ani şi se înregistrează în contabilitate în contul **201 „Cheltuieli de constituire"**.

b) **Cheltuielile de dezvoltare**. Potrivit standardelor internaționale, *dezvoltarea reprezintă aplicarea rezultatelor cercetărilor sau a altor cunoştințe în scopul realizării de produse sau servicii noi sau îmbunătățite substanțial, înainte stabilirii producției de serie sau utilizării*.

Ele se contabilizează cu ajutorul contului **203 „Cheltuieli de dezvoltare"**.

c) **Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile şi alte drepturi similare**.

Activele imobilizate în concesiuni cuprind valoarea bunurilor preluate cu acest titlu în patrimoniu de către unitatea patrimonială prin aport, achiziții sau alte căi.

Brevetele, licențele, know-how-ul, mărcile de fabrică şi de comerț, precum şi alte drepturi de proprietate industrială şi intelectuală similare aduse ca aport, achiziționate sau pe alte căi, se înregistrează tot ca imobilizări necorporale, *la valoarea stabilită la aducerea de către asociați (valoarea de aport, justă), la costul de achiziție sau la costul de producție în cazul obținerii prin activitate proprie*. Pentru contabilitatea acestora se utilizează contul **205 „Concesiuni, brevete, licențe, mărci comerciale, drepturi şi active similare"**.

d) **Fondul comercial**, prin care se înțelege partea din fondul de comerț care nu figurează în cadrul celorlalte elemente de patrimoniu, dar care concură la menținerea sau la dezvoltarea potențialului de activitate al unității, cum ar fi: clientela, vadul comercial, deubşeele, reputația ş.a.

e) Alte imobilizări necorporale, evidențiate într-un cont distinct (208), înregistrează *programele informatice create de firmă sau achiziționate de la terți.*

Toate aceste conturi au funcție *de activ: în debit*, ele înregistrează valoarea contabilă a imobilizărilor necorporale intrate prin aport, achiziție sau cheltuielile respective, iar *în credit*, valoarea amortizată şi a ieşirilor prin cedare sau aportare la capitalul altor firme.

Soldul debitor al conturilor evidențiază imobilizările necorporale de care dispune unitatea.

Test de autoevaluare 6.1.

Încercuiți răspunsuril ecorecte:

1. Activele imobilizate:
   a) sunt active generatoare de beneficii economice viitoare;
   b) suntdeținutepe o perioadămai mare de un an;
   c) trebuie evaluate la cost de achiziție sau la cost de producție;
   d) sunt în întregime amortizabile.

   A=a+b; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+b+c+d.

2. Activele imobilizate cuprind:
   a) Imobilizări necorporale;
   b) imobilizări corporale;
   c) imobilizări financiare;
   d) imobilizări valutare.

   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+b; D=a+b+d.

3. Imobilizărilenecorporaleinclud:
   a) cheltuieli de dezvoltare;
   b) concesiuni, brevete, licențe, mărci;
   c) fondul comercial;
   d) mărfuri în depozite.

   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+b+c; D=b+c+d.

4. Caracteristicileimobilizărilor:
   a) au o perioadă de utilizare, de regulă, mai mare de un an;
   b) sunt destinate comercializării;
   c) nu se consumă şi nu se înlocuiesc la prima utilizare;
   d) nu îşi schimbă forma pe parcursul utilizării.

   A=a+b+d; B=a+b+c+d; C=a+b+c; D=a+c+d.

5. Cheltuielile de constituiresuntocazionate de:
   a) Înscrierea şi înmatriculareas ocietății;
   b) emiterea de acțiuni;
   c) prospectarea pieței şi publicitate;
   d) extinderea activității persoanei juridice.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+c+d; D=b+c+d.

6.2. Contabilitatea imobilizărilor corporale şi a amortizării

Cea mai mare parte a patrimoniului tehnic al unităților economice este reprezentată de imobilizările corporale. Ele sunt formate din terenuri, construcții, maşini şi utilaje, aparatură care joacă un rol esențial în desfăşurarea activității economice.

În acastă categorie se cuprind: a) terenurile şi amenajările de terenuri; b) bunurile durabile grupate în contabilitatea clasică sub denumirea de **mijloace fixe**.

Contul **„Terenuri şi amenajări de terenuri”**, cu simbolul 211, se dezvoltă pe două conturi de gradul II:

2111 Terenuri;

2112 Amenajări de terenuri.

Mijloacele fixe sunt formate dintr-o mare varietate de bunuri durabile, care în contabilitatea actuală sunt clasificatre şi se înregistrează cu ajutorul următoarelor conturi de gradul I şi II:

212 Construcții;

213 Instalații tehnice, mijloace de transport, animale şi plantații;

2131 Echiupamente tehnologice (maşini, utilaje şi instalații de lucru);

2132 Aparate şi instalații de măsurare, control şi reglare;

2133 Mijloace de transport;

2134 Animale şi plantații;

214 Mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecție a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

Actualele reglementări contabile subliniază că activele corporale se înregistrează în contabilitate şi sunt recunoscute în bilanțul contabil numai dacă se estimează că vor genera beneficii economice pentru persoana juridică, iar costul lor poate fi evaluat în mod credibil.

Pentru a fi considerate şi înregistrate ca imobilizări corporale, bunurile/activele repsective trebuie *să îndeplinească următoarele condiții:*

a) sunt deținute de întreprindere pentru a fi utilizate în producția proprie de bunuri sau prestarea de servicii, pentru a fi închiriate terților sau pentru a fi folosite în scopuri administrative;

b) sunt utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an;

c) au valoare mai mare decât limita prevăzută prin reglementările legale în vigoare.

La imobilizările corporale se ține contabilitate sintetică şi analitică.

În contabilitatea analitică, terenurile pot fi evidențiate pe următoarele grupe: terenuri agricole, silvice, terenuri fără construcții, terenuri cu zăcăminte, terenuri cu construcții şi altele.

La celelate imboilizări corporale, contabilitatea analitică se ține pe fiecare *obiect de evidență*, prin care se înțelege obiectul singular sau complexul de obiecte, cu toate dispozitivele şi accesoriile acestuia, destinat să îndeplinească în mod independent, în totalitate, o funcție distinctă.

Imobilizările corporale pot intra în patrimoniul unei întreprinderi pe următoarele căi:

- aport la capitalul societății;
- achiziționarea de la furnizori;
- din producție proprie;
- cu titlu gratuit, prin donații etc.;
- plusuri la inventariere.

Căile de ieşire sau de scoatere din evidență a imobilizărilor corporale din patrimoniu sunt:

a) casarea şi cedarea, atunci când nici un beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat în utilizarea ulterioară a imobilizărilor respective.

b) *distrugere, totală sau parțială*, din culpă şi prin asimilare, lisuri la inventar, imputabile celor vinovați.

În acest caz se constituie şi se înregistrează creanțe (debite) asupra persoanelor vinovate, creanțe care trebuie încasate de la debitori.

Situații aparte iau naştere în cazul *deprecierii* şi al *compensațiilor* de la terți.

Imbolizările corporale *pot fi supuse reevaluării*, care trebuie să se efectueze potrivit reglementărilor legale.

Reevaluarea se face, cu excepțiile prevăzute, la *valoarea justă*, care se determină pe baza evaluăriilor efectuate, de regulă, de *evaluatori autorizați*. Valoarea astfel rezultată ia locul costului de achiziție/costului de producție sau oricărei alte valori atribuite înainte acelui activ; regulile privind amortizarea activului/activelor reevaluate se vor aplica la valoarea rezultată din procesul reevaluării.

Conturile de imobilizări corporale au funcție de activ.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea în contabilitate a principalelor operațiuni cu imobilizări necorporale şi corporale sunt:

1. Imobilizări corporale obținute din producție proprie:

%	=	233, 721
203, 205, 208		

2. Intrarea în patrimoniul firmei de imobilizări necorprale ca aport la capitalul societății comerciale:

%	=	456
201, 203, 205, 211, 212, 213, 214, 4426		

3. Intrarea de imobilizări corporale prin achiziționare de la furnizorii de imobilizări:

%	=	404
211, 212, 213, 214, 4426		

4. Imobilizări corporale obținute din producție proprie:

%	=	231, 722
211, 212, 213		

5. Ieşirea imobilizărilor prin vânzare:

461	=	758
Debitori diverşi		*Alte venituri din exploatare*

6. Scoaterea din evidență.

%	= 203, 205, 208, 211, 212, 213, 214
280, 281	

Punerea în funcțiune de noi mijloace fixe, dezvoltarea capacităților de producție se realizează pe baza investițiilor.

Investițiile reprezintă totalitatea cheltuielilor băneşti şi materiale efectuate pentru crearea de noi capacități de producție, pentur reconstrucția, dezvoltarea şi modernizarea celor existente. În acest cadru, activitatea de investiții are un caracter complex şi necesită un timp mai mare decât cel necesar pentru simpla achiziționare a unor mijloace fixe care nu necesită lucrări de construcții-montaj (achiziționarea de tractoare, autocamioane, sau a altor bunuri

asemănătoare); ea cuprinde proiectare, achiziționarea utilajelor şi materialelor, construcțiile şi montajul, probele tehnologice (în cazul în care ele sunt necesare) etc.

Ca urmare, decizia financiară legată de investiții, precum şi contabilitatea acestora necesită cunoaşterea temeinică a specificului procesului de investiții şi dimensionarea corectă a surselor de asigurare.

Contabilitatea investițiilor şi a cheltuielilor similare se ține cu ajutorul următoarelor conturi:

231 Imobilizări corporale în curs de execuție;

232 Avansuri acordate pentru imobilizări corporale;

233 Imbolizări necorporale în curs de execuție;

234 Avansuri acordate pentru imbolizări necorporale.

Imobilizările sunt supuse procesului de amortizare.

Prin **amortizare** se înțelege atât procesul de recuperare a valorii prin includerea treptată a acesteia în costul de producție, pe măsura uzurii, cât şi acea parte din valoare care se recuperează prin includerea ei în costul de producție.

Valoarea amortizabilă a unei imobilizări este egală cu valoarea contabilă.

Amortizarea se determină prin aplicarea cotelor stabilite de amortizare *asupra valorii de intrare a mijloacelor fixe*. Ea se calculează de la data punerii în funcțiune a mijloacelor fixe şi până la recuperarea integrală a valorii de intrare, conform duratelor şi condițiilor de utilizare a acestora. Ea trebuie înregistrată în mod sistematic pe parcursul duratei de viață utile a activului.

Amortizarea imobilizărilor necorporale şi corporale *înregistrează micşorarea ireversibilă* a valorii acestora, determinată de uzură.

În cazul în care mijloacele fixe sunt concesionate, luate cu chirie sau în locație de gestiune, amortizarea acestora se calculează şi se înregistrează în contabilitate nu de către cel care le foloseşte, ci de unitatea care le are în proprietate.

În determinarea amortizării, care presupune elaborarea şi respectarea unui program concret pentrun fiecare mijloc sau categorie de mijloace fixe, trebuie să se țină seama de următoarele elemente:

- valoarea de intrare sau de inventar;
- durata normată de funcționare, care se determină prin mijloace tehnice etc., ținând seama de uzura fizică şi morală;
- regimul de amortizare, normele legale şi condițiile de utilizare.

Pentru amortizarea mijloacelor fixe, agenții economici pot utiliza unul din următoarele *regimuri de amortizare*:

- amortizarea liniară;
- amortizarea degresivă;
- amortizarea accelerată.

Tema de reflecție 6.2.

Caracterizațiregimuljuridic al amortizării.

Folosițispațiul de maijospentruscrierearăspunsului.

A. **Amortizarea liniară** se realizează prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatare a unor sume fixe, stabilite proporțional cu valoarea şi cu durata normată de utilizare a activelor.

Ea se calculează prin aplicarea cotei medii anuale de amortizare la valoarea de intrare a mijloculuifix. De exemplu, dacă durata normală de funcționare este de 5 ani, cota anuală de amortizare este de 20%, iar la o durată de 20 de ani, cota anuală va fi de 5% din valoarea contabilă.

B. **Amortizarea degresivă** constă în muiltiplicarea cotelor de amortizare lineară cu coeficienții prevăzuți de lege, care sunt diferențiați, dar descrscători.

C. **Amortizarea accelerată**, care constă în calcularea în primul an de funcționare a unui activ imobilizat (mijloc fix) a unei amortizări mai mari, prevăzută de lege (de ex. 50%) din valoarea contabilă, după care, în exercițiile următoare, amortizarea se calculează după regimul amortizării lineare.

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială. Terenurile snu se amortizează. Se amortizează numai amenajările la terenuri.

Contabilitatea amortizării se ține distinct pe categorii şi obiecte de evidență. În acest scop sunt folosite conturile din grupa **28 „Amortizări privind imobilizările”**:

280 Amortizări privind imobilizările necorporale

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire;

2803 Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare;

2805 Amortizarea concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturilor şi a activelor similare;

2807 Amortizarea fondului comercial;

2808 Amortizarea altor imobilizări necorporale;

281 Amortizări privind imobilizările corporale

2811 Amortizarea amenajărilor de terenuri;

2812 Amortizarea construcțiilor;

2813 Amortizarea instalațiilor, mijloacelor de transport, animaleleor şi plantațiilor;

2814 Amortizarea altor imobilizări corporale.

Toate acestea sunt conturi *de pasiv*, cu rol rectificativ.

Test de autoaevaluare 6.2

I. Încercuițirăspunsurilecorecte

1. Imolizărilecorporale pot fi utilizatepentru:
   a) producția de bunuri;
   b) prestarea de servicii;
   c) închirierea către terți;
   d) folosirea în scopuri administrative.

   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+c+d; D=a+d.

2. Imobilizările corporale cuprind:
   a) terenuri şi construcții;
   b) construcții fără terenuri;
   c) instalații tehnice şi maşini;
   d) mobilier.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+c+d.

3. Schimbarea valorii unui bun economic se face:
   a) la intrarea înp atrimoniu a bunurilor;

b) la ieşirea din patrimoniu;
c) cu prilejul inventarierii;
d) la închiderea exercițiului financiar.
A=a+b+d; B=a+c+d; C=a+b+c; D=a+b+c+d.

4. La data intrării în entitate, bunurile se evaluează:
a) la cost de achiziție;
b) la cost de producție;
c) la valoare de aport;
d) la valoarea justă.
A=a+b; B=c+d; C=a+b+c+d; D=a+b+c.

5. Modalități de intrare în gestiune a imobilizărilor necorporale şi corporale;
a) producție proprie;
b) aport în natură;
c) donație;
d) concesionare şi închiriere.
A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+c+d.

6. Nu reprezintă active amortizabile:
a) terenurile, inclusive cele împădurite;
b) operele de artă;
c) fondul comercial;
d) bunurile din domeniul public finanțate din surse bugetare.
A=a+c+d; B=a+b+c+d; C=b+c+d; D=a+b+d.

7. Mijloacele fixe:
a) Sunt imobilizări corporale;
b) au o durată normală de utilizare mai mare de un an;
c) au o valoare mai mare decât limita stabilită prin hotărâre a Guvernului;
d) nu pot fi închiriate terților.
A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+c+d; D=a+b+d.

II. Stabiliți formulele contabile pentru următoarele operațiuni:
1. Se achiziționează 1000 de acțiuni de la o altăsocietatecomercială a cărorvaloarenominalăeste de 50.000 u.m., ceeacereprezintă 90% din capitalul social. Contravaloarealoresteachitatăprinviramentbancarpentrujumătate de acțiuni, restul la o datăulterioară.
2. Intrarea de mijloace fixe-construcții-prinaportulînnatură al asociaților, la prețulconvenit de 5 milioaneu.m.

III. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F):
1. Amortizarea se stabileşteprinaplicareacotelor de amortizareasupravalorii de intrareaimobilizărilor.
2. Amortizarea imobilizărilor concesionate şi închiriate se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.
3. Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca un venit.
4. Terenurile nu se amortizează.
5. Reevaluarea imobilizărilor corporale se face la valoarea justă de la data bilanțului.

6. Valoarea justă a activelor coincide cu valoarea lor contabilă.
7. Costul de achiziție este egal cu costul de producție.
8. Amenajările de terenuri sunt asimilate mijloacelor fixe amortizabile.
9. Programele informatice reprezintă imobilizări corporale.
10. Investițiile imobiliare nu reprezintă imobilizări corporale.
11. Imobilizările corporale sunt bunuri intangibile de folosința îndelungată.
12. Terenurile şi locurile care sunt rezultatul unei investiții nu se supun amortizării.
13.Imobilizările necorporale sunt active nemonetare, reprezentate de valori nemateriale şi de documente juridice şi comerciale.
14. La intrarea în întreprindere, imobilizările corporale şi necorporale sunt evaluate la cost de achiziție sau cost de producție, dupa caz.
15. Pe parcursul utilizării, valoarea justă a imobilizărilor corporale şi necorporale poate fi diferită de valoarea lor contabilă.
16. Amortizarea constituie o cheltuială care diminuează rezultatul exercițiului.
17. Amortizarea anuală se determină raportând valoarea amortizabilă la cota de amortizare.
18. Scoaterea din funcțiune a imobilizărilor corporale are loc atunci când valoarea contabilă este amortizată.
19. Conturile de imobilizări corporale au funcție de activ.
20. Valoarea amortizabilă a unei imobilizări este egală cu valoarea contabilă.
21. Valoarea netă a activelor imobilizate se determină ca diferența între valoarea lor contabilă şi amortizare.

6.3. Conturile de imobilizări financiare

Imobilizările financiare sunt formate din acțiunile deținute la entitățile afiliate împrumuturilor acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi

Contabilitatea acestora se ține cu ajutorul conturilor din grupa **26 „Imobilizări financiare”**.

Aceasta conține următoarele conturi de gr. I şi II:

261 Acțiuni deținute la entitățile afiliate;
263 Interese de participare;
264 Titluri puse în echivalență;
265 Alte titluri imobilizate;
267 Creanțe imobilizate;
2671 Sume datorate de entitățile afiliate;
2672 Dobânda aferentă sumelor datorate de entitățile afiliate;
2673 Creanțe legate de interesele de participare;
2674 Dobânda aferentă creanțelor legate de interesele de participare;
2675 Împrumuturi acordate pe termen lung;
2676 Dobânda aferentă împrumuturilor acordate pe termen lung;
2678 Alte creanțe imobilizate;
2679 Dobânzi aferente altor creanțe imobilizate;
269 Vărsăminte de efectuat pentru imobilizări financiare.

*Titlurile de participare*reprezintă drepturile sub formă de acțiuni şi alte titluri cu venit variabil deținute de o societate în capitalul altor societăți comerciale, a căror deținere pe o perioadă îndelungată este considerată utilă.

Interesele de participare reprezintă drepturi deținute în capitalul altei societăți comerciale. Reglementările contabile simplificate, armonizate precizează că interesele de participare *sunt deținute pe termen lujng în scopul garantării contribuției la activiățile persoanei juridice respective. Ele cuprind investiții în întreprinderi asociate şi investiții strategice.*

Dacă o societate deține controlul asupra unei alte societăți, aceasta din urmă este filială pentru prima societate-mamă.

Controlul reprezintă capacitatea de a conduce politicile financiare şi operaționale ale unei societăți, pentru a obține beneficii.

Creanțele imobilizate (contul 267) reprezintă drepturile pe care le posedă o persoană juridică rezultate din acordarea unor împrumuturi pe termen lung, destinate societăților la care deține titluri de participare sau interese de participare.

Test de autoevaluare 6.3

Incercuiți răspunsurile corecte:

1. Imobilizările financiare cuprind:
   a) acțiunile deținute la entitățile afiliate;
   b) interesele de participare;
   c) împrumuturile acordate entităților afiliate;
   d) alte investții deținute ca imobilizări.

   A=a; B=a+b; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

2. Activelefinanciarereprezintă:
   a) numerar;
   b) instrumente financiare derivate;
   c) un drept contractual;
   d) instrumente financiare nederivate.

   A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+b+c+d; D=a+c.

3. Imobilizărie financiare:
   a) nu au structură materială;
   b) reprezintă sume banești imobilizate pe termen lung în afara unității;
   c) generează venituri sub forma dividendelor şi dobânzilor;
   d) se amortizează.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+c.

6.4. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Testul de autoevaluare 6.1.

1-B; 2-A; 3-C; 4-D; 5-A;

Test de autoevaluare 6.2.

III.1-B; 2-D; 3-D; 4-C; 5-A; 6-B; 7-B.

IV. 1. Fomula contabilă este:

261	=	%	50 mil
Acțiuni deținute la		*5121*	
unități afiliate		*Conturi la bănci în lei*	25 mil
269			
		Vărsăminte de efectuat	25 mil
		pentru imobilizări financiare	

2. Formula contabilă este:

212 *Construcţii*	=	456 *Decontări cu asociaţii/acţionarii privind capitalul*	5mil

V. 1-A; 2-A; 3-F; 4-A; 5-A; 6-F; 7-F; 8-A; 9-F; 10-F; 11-F; 12-F; 13-A;14-A; 15-A; 16-A; 17-F; 18-F; 19-A; 20-A; 21-A.

Test de autoevaluare 6.3.
1-C; 2-C; 3-B.

6.5. Lucrare de verificare Unitatea 6

Condiţii si modalităţi de intrare şi ieşire din patrimoniu a imobilizărilor coroporale.

6.6. Bibliografie pentru Unitarea 6

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C. H. Beck, 2007, cap. VI (6.2).
2. Xxx legea nr. 571 privind Codul fiscal, M.Of. al României, nr.627 din 2.09.2011.

Unitatea de învățare 7
CONTURILE DE TERTI

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.7
7.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienții
7.2. Contabilitatea efectelor de comerț
7.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi a asigurărilor sociale
7.4. Relațiile de decontare cu bugetul de stat
7.5. Contabilitatea relațiilor cu debitorii şi creditorii diverşi
7.6 Răspunsuri la testele de autoevaluare
7.7. Lucrare de verificare Unitatea 7
7.8. Bibliografie pentru Unitatea 7

Obiectivele unității de învățare 7

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- înțelegeți obiectul contabilității terților;
- cunoaşteți conținutul relațiilor cu furnizorii şi clienții şi conturile utilizate;
- intelegeti rolul efectelor de comert in accelerarea decontarilor;
- identificați relațiile cu personalul şi bugetul de stat şi reflectarea acestora în contabilitate;
- surprindeți specificul relațiilor cu debitorii şi creditorii diverşi.

7.1. Contabilitatea decontărilor cu furnizorii şi clienții

În desfăşurarea activității economice se formează un sistem complex şi diversificat de relații economice şi juridice care pot fi raporturi de schimb, de credit, de plată, de transferuri valorice sau de decontare. Aceste relații se concretizează fie în **drepturi de creanță** asupra clienților şi debitorilor, pentru mijloacele economice livrate şi aflate în stadiul decontării, fie în: **obligații față de furnizori**, pentru bunurile primite dar încă neplătite, **relații cu personalul** privind salariile şi obligațiile sociale, **datorii față de bugetul de stat** sub formă de impozite, **relații în cadrul grupului şi cu asociații.**

Toate acestea sunt *raporturi patrimoniale*, care reflectă schimbări în formele de existență a patrimoniului, implică drepturi şi datorii şi comportă răspunderi şi, de aceea, ele fac parte din obiectul de studiu al contabilității.

Pentru evidența acestor raporturi, contabilitatea foloseşte conturile din **clasa patru** din planul de conturi general, intitulată **„Conturi de terți"**.

Diversitatea şi complexitatea acestor raporturi pot fi sesizate la simpla enumerare a celor 9 grupe de conturi, fiecare având în componență două sau mai multe conturi de gr. I:

40 Furnizori şi conturi asimilate;
41 Clienți şi conturi asimilate;
42 Personal şi conturi asimilate;
43 Asigurări sociale, protecție socială şi conturi asimilate;
44 Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate;
45 Grup şi acționari/asociați;
46 Debitori şi creditori diverşi;
47 Conturi de subvenții, regularizare şi asimilate;

48 Decontări în cadrul unității;

49 Ajustări pentru deprecierea creanțelor.

Din punct de vedere al funcției contabile, conturile din clasa patru sunt fie *de activ* – conturile de creanțe –, fie *de pasiv* – conturile de datorii –, fie *bifuncționale* – conturile de decontări în cadrul unității, de impozit pe profit ș.a. –, în funcție de conținutul şi natura lor, precum şi de rezultatul decontărilor.

Relațiile cu furnizorii şi clienții ocupă un loc central în activitatea întreprinderii. Ele privesc primirea şi respectiv livrarea de produse, executarea de lucrări şi prestarea de servicii şi îmbracă forma *obligațiilor* față de furnizori, respectiv a *drepturilor de creanță* față de clienți.

Un principiu de bază al contabilității acestor raporturi prevede că operațiunile patrimoniale care privesc livrările de mărfuri şi produse sau serviciile prestate în relațiile cu furnizorii şi clienții se înregistrează pe baza documentelor de primire-recepție, respectiv a celor de livrare (facturi etc.).

Contabilitatea furnizorilor şi clienților, a celorlalte datorii şi creanțe se ține *pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică*.

Primul cont folosit în contabilitatea obligațiilor (datoriilor) şi decontărilor cu furnizorii interni şi externi este contul **401 „Furnizori”**.

În cazul în care obligațiile față de furnizori decurg din livrări de *imobilizări corporale* (bunuri de investiții şi alte bunuri pentru realizarea unor lucrări de construcții-montaj etc.) sau necorporale, contabilitatea utilizează contul **404 „Furnizori de imobilizări”**.

În cazul în care s-au efectuat aprovizionări cu bunuri de la furnizori sau au fost prestate servicii şi executate lucrări a căror valoare (bine cunoscută) trebuie inclusă în cheltuielile exercițiului care se încheie dar facturile n-au fost încă primite, contabilitatea acestor valori se ține – până la sosirea facturilor – cu ajutorul contului **408 „Furnizori – facturi nesosite”**.

Pentru contabilitatea avansurilor acordate furnizorilor pentru livrări de bunuri, executări de bunuri şi prestații de servicii care urmează a fi primite, se foloseşte contul **409, intitulat „Furnizori – debitori”**.

Decontările cu clienții se înregistrează în contabilitate cu ajutorul contului **411 „Clienți”**.

Acesta este un cont *de activ* şi se dezvoltă în două conturi de gradul II:

4111 Clienți;

4118 Clienți incerți sau în litigiu.

Contul 4111 este utilizat pentru evidența creanțelor şi decontărilor în relațiile cu clienții interni şi externi pentru produse, semifabricate, mărfuri etc. livrate, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de facturi.

Prin contul **4118 „Clienți incerți sau în litigii”** se realizează evidența distinctă a clienților rău platnici, incerți sau cu care întreprinderea se află în litigiu.

În cazul în care s-au efectuat livrări de mărfuri către clienți, dar nu s-a întocmit factura, înregistrarea livrărilor respective la veniturile exercițiului la care se referă aceste livrări se face cu ajutorul contului **418 „Clienți – facturi de întocmit”**, cont *de activ*, care funcționează ca şi contul 411.

Pentru contabilitatea avansurilor primite de la clienți se foloseşte contul **419 „Clienți-creditori”**, care este cont *de pasiv: se creditează* cu valoarea avansurilor pentru livrări de bunuri şi cu diferențele nefavorabile de curs valutar aferente avansurilor în valută şi *se debitează* cu decontarea avansurilor şi cu diferențele favorabile de curs valutar.

Test de autoevaluare 7.1.

I. Incercuițirăspunsurilecorecte

1. Contabilitateaterțilorevidențiazărelațiile cu:

a) furnizorii;
b) clienții;
c) personalul;
d) bugetulstatului.

A=a+b+d; B=a+b+c+d; C=a+b+c; D=a+b.

2. Creanțelecurente:

a) suntcomponente ale activelorcurente;
b) împreună cu datoriilecurentereprezintăterții;
c) reprezintăvalorieconomiceavansatetemporaraltorpersoanefizicesaujuridice;
d) presupune o prestație, numerarsauechivalent de numerar.

A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+b+c; D=b+c+d.

3. Obligațiile se sting:

a) princasierie;
b) cuordin de plată;
c) cucec;
d) cubilet la ordin.

A=b+c+d; B=a+c; C=a+b+c+d; D=a+b+c.

4. Datoriileşicreanțele se pot constituifață de:

a) furnizorişiclienți;
b) salariați;
c) bugetulstatului;
d) diverşidebitorişicreditori.

A=a+b+c; B=a+b+d; C=a+b; D=a+b+c+d.

II. Identificați enunțurileadevarate (A) şi false (F):

1. Creditorii sunt persoanele fizice sau juridice față de care întreprinderea are datorii.
2. Creditorul reprezintă persoana care a avansat o valoare economic şi urmează să primească un echivalent valorics au o contraprestație.
3. Datoriile curente funcționează din momentul apariției angajamentelor față de terți şi până la stingerea lor.
4. Clienții sunt litigioşi în situația în care s-a deschis o acțiune judecătorească pentru recuperarea sumelor care facobiectul creanțelor.
5. Clienții devin incerți când apare lipsa de încredere în capacitatea financiară de a onora obligațiile asumate.
6. Terții reprezintă personae fizice sau juridice cu care unitatea are relații juridice de natura drepturilor şi obligațiilor.
7. Creanțele sunt drepturi ale întreprinderii față de terții ei.
8. Datoriile reprezintă surse externe de finanțare.
9. Datoriile fiscale se concretizează în impozite, taxe şi contribuții.
10. Obligațiile se manifestă față de client, iar drepturile de creanță față de furnizori.

7.2. Contabilitatea efectelor de comerț

Creditul comercial – acordat de vânzător cumpărătorului, la livrarea mărfurilor – a dat naştere efectelor de comerţ, sau titlurilor de credit (comercial). Ele constau din trate sau cambii şi bilete la ordin.

Cambia (trata) este înscrisul prin care o persoană – numită trăgător – dă ordin altei persoane – trasul – să plătească la scadență unei a treia persoane – beneficiarul – o sumă determinată de bani.

Spre deosebire de cambie, unde există un tras şi este nevoie de acceptare, în biletul de ordin, trăgătorul şi trasul se confundă în persoana emitentului şi, de aceea, nu este nevoie de acceptare.

Biletul de ordin este înscrisul prin care o persoană se angajează să plătească beneficiarului suma prevăzută în acest înscris, la scadență, sumă care reprezintă valoarea mărfurilor primite pe credit.

Ele sunt titluri de valoare negociabile, care atestă existența unor creanțe în relațiile comerciale care pot fi decontate imediat sau pe termen scurt şi pot fi vândute sau transmise. Ele pot fi exprimate în monedă națională sau în devize.

Titlurile de credit îndeplinesc mai multe *funcții*: a) sunt instrumente de plată, care suplinesc rolul de monedă; b) servesc şi ca instrumente de garantare a creditului şi ca mijloace de procurare a unor resurse financiare, prin operațiunile de **scontare şi rescontare**.

Efectele de comerț se înregistrează în contabilitate în mod distinct, în funcție de natura operațiunilor economice:

cumpărarea de mărfuri şi primirea de servicii de la furnizori;

vânzarea de mărfuri sau prestarea de servicii, în schimbul cărora se primesc efecte de comerț (de la clienți).

Reglementările contabile actuale prevăd că operațiunile privind vânzările/cumpărările de bunuri, executările de bunuri şi prestările de servicii efectuate pe baza efectelor comerciale se înregistrează în contabilitate în conturile corespunzătoare: **403 „Efecte de plătit”**, **413 „Efecte de primit de la clienți”**.

Efectele de comerț (de încasat) pot fi scontate la băncile comerciale. Scontarea este operațiunea prin care deținătorul titlurilor de credit (deținătorul de creanțe asupra unui client, concretizate în efect de comerț) vinde aceste titluri unei bănci comerciale, obținând valoarea înscrisă pe acest document *mai puțin taxa scontului*. În cazul achitării înainte de scadență a unui efect de comerț, scontul revine plătitorului.

Efectele de comerț scontate şi neajunse la scadență se înregistrează într-un cont în afara bilanțului şi se menționează în anexă la bilanț (cont 8037).

Tema de reflecție 7.1.

Ce reprezintă datoriile şi creanțele comerciale?

Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

7.3. Contabilitatea decontărilor cu personalul şi a asigurărilor sociale

Contabilitatea operațiunilor legate de calculul şi plata drepturilor salariale se ține cu ajutorul conturilor prevăzute în grupa **42 „Personal şi conturi asimilate”**:

421 Personal – salarii datorate;

423 Personal – ajutoare materiale datorate;

424 Prime reprezentând participarea personalului la profit;

425 Avansuri acordate personalului;

426 Drepturi de personal neridicate;

427 Reținеri din salarii datorate terților;

428 Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul;

4281 Alte datorii în legătură cu personalul;

4282 Alte creanțe în legătură cu personalul.

Contul **421 „Personal – salarii datorate”** este folosit pentru a ține evidența salariilor cuvenite personalului în bani şi în natură, inclusiv a adaosurilor şi premiilor plătite din fondul de salarii.

Contul **423 „Personal –ajutoare materiale datorate”** este folosit pentru a ține evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces şi a altor persoane.

Contul 423 are funcție *de pasiv*.

Contul **424 „Prime reprezentândparticiparea personalului la profit”** este cont de pasiv prin care se înregistrează stimulentele acordate din profitul net.

Contul **425 „Avansuri acordate personalului”** are funcția *de activ* şi se foloseşte pentru a ține evidența avansurilor acordate personalului.

Salariile neridicate în termenul legal de personal se înregistrează într-un cont distinct – **426 „Drepturi de personal neridicate”** – , care are funcția de pasiv, *creditându-se* cu sumele datorate personalului, dar neridicate în termenul legal şi *debitându-se* în momentul achitării lor; se mai debitează după prescrierea sumelor cuvenite dar neridicate, prin transferul ca venituri excepționale ale gestiunii curente.

Sumele reținute din salarii şi datorate terților sub formă de chirii, cumpărări cu plata în rate sau popriri se evidențiază în contabilitate cu ajutorul contului **427 „Rețineri din salarii datorate terților”**. Acesta este un cont *de pasiv*, care înregistrează în credit sumele reținute din salarii dar datorate terților şi *se debitează* în momentul transferării sau plății acestor sume către beneficiari (terți).

Contul **428 „Alte datorii şi creanțe în legătură cu personalul”** este cont *bifuncțional*.

Soldul creditor reprezintă sumele cuvenite, iar soldul debitor, sumele datorate de personal.

Cheltuielile cu personalul şi decontarea drepturilor cuvenite angajaților determină următoarele înregistrări contabile:

a) plata avansurilor către salariați:

b)

425	=	*5311*
Avansuri acordate personalului		*Casa în lei*
		*s*au
		5121
		Conturi la bănci în lei

b) cheltuieli cu salariile şi alte drepturi cuvenite:

641	=	*421*

Cheltuieli cu salariile personalului *Personal – salarii datorate*

c) achitarea salariilor nete datorate personalului:

421	=	*5121*
Personal – salarii datorate		*Conturi în bănci în lei*
		sau
		5311
		Casa în lei

Contabilitatea decontărilor privind asigurările sociale cuprinde:

- contribuția întreprinderii angajatoare la asigurările sociale şi la constituirea fondului de şomaj;
- contribuția personalului la asigurări sociale şi pentru ajutorul de şomaj;
- contribuția angajatorului pentru asigurările de sănătate;
- contribuția angajaților pentru fondul de sănătate.

Contul **431 „Asigurări sociale”** reflectă decontările privind contribuția întreprinderilor la asigurările sociale, precum şi contribuția salariaților.

Acest cont se dezvoltă pe următoarele conturi de gradul II:

4311 Contribuția unității la asigurările sociale;

4312 Contribuția personalului pentru pensia suplimentară;

4313 Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate;

4314 Contribuția angajaților pentru asigurările sociale de sănătate.

Este cont *de pasiv*. *Soldul creditor* al contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Contul **437 „Ajutor de şomaj”** este destinat a ține evidența decontărilor privind ajutorul de şomaj datorat de unitatea patrimonială, precum şi a sumelor datorate de salariați la acest fond.

Este cont *de pasiv*. *Soldul creditor* reprezintă sumele datorate şi nevirate la fondul pentru ajutor de şomaj.

7.4. Relațiile de decontare ale întreprinderii cu bugetul de stat

Potrivit conținutului şi formelor acestor relații, pentru contabilitatea lor se folosesc conturile din grupa **44 „Bugetul statului, fonduri speciale şi conturi asimilate”**, care cuprinde următoarele conturi:

441 Impozitul pe profit/venit;

442 Taxa pe valoarea adăugată;

444 Impozitul pe venituri de natura salariilor;

445 Subvenții;

446 Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;

447 Fonduri speciale – taxe şi vărsăminte asimilate;

448 Alte datorii şi creanțe cu bugetul statului.

Contul **441 „Impozitul pe profit/venit”**, ține evidența sumelor datorate şi plătite către buget ca impozit pe profit. Impozitul pe profit datorat de unitatea patrimonială se determină prin aplicarea cotelor procentuale stabilite de lege asupra profitului impozabil, din care se deduc reducerile şi scutirile legale.

Contul 441 este *bifuncțional: în creditul* lui înregistrează sumele datorate bugetului central/local, ca impozit pe profit, iar *în debit*, sumele care sunt virate la bugetul statului sau la bugetele locale.

Formulele contabile-cadru pentru înregistrarea operațiunilor respective sunt:

Sumele datorate

691 *Cheltuieli cu impozitul pe profit*	=	*441* *Impozitul pe profit/venit*

2. Virarea sumelor respective la bugetul statului

441 *Impozit pe profit/venit*	=	*5121* *Conturi la bănci în lei*

Taxa pe valoarea adăugată reprezintă o formă de *impozit indirect* care, potrivit normelor actuale se stabileşte asupra operațiilor privind transferul proprietății asupra bunurilor, precum şi cele privind prestările de servicii şi se datorează bugetului de stat.

Se cuprind în sfera de aplicare a taxei pe valoarea adăugată *operațiunile care îndeplinesc în mod cumulativ următoarele condiții:*

a) să constituie o livrare de bunuri, o prestare de servicii efectuată cu plată sau o operațiune asimilată acestora;

b) să fie efectuate de persoane impozabile, aşa cum sunt ele definite prin lege: „orice persoană, indiferent de statutul său juridic, care efectuează de o manieră independentă activități economice, de natura următoare: activitățile producătorilor, comercianților, prestatorilor de servicii, inclusiv activitățile extractive, agricole şi cele ale profesiunilor libere şi asimilate; constituie activitate economică şi exploatarea bunurilor corporale şi necorporale în scopul obținerii de venituri";

c) să rezulte din una dintre activitățile economice prevăzute mai sus.

În afara normelor privind determinarea bazei şi regimului de impozitare există următoarele obligații referitoare la evidența operațiunilor pentru plătitorii de TVA:

a) să țină evidența contabilă potrivit legii, astfel încât să poată determina baza de impozitare şi taxa pe valoarea adăugată colectată pentru livrările de bunuri şi/sau prestările de servicii efectuate şi cea deductibilă aferentă intrărilor;

b) să asigure condițiile necesare pentru emiterea documentelor, prelucrarea informațiilor şi conducerea evidențelor prevăzute de reglementările în domeniul TVA;

c) să întocmească şi să depună *lunar* la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare inclusiv, decontul privind TVA, potrivit modelului stabilit de Ministerul Finanțelor Publice;

d) să furnizeze organelor fiscale toate justificările necesare în vederea stabilirii operațiunilor, atât la sediul principal, cât şi la subunități;

e) să contabilizeze distinct veniturile şi cheltuielile rezultate din operațiunile asocierilor în participațiune. Drepturile legale privind TVA revin asociatului care contabilizează veniturile şi cheltuielile potrivit contractului încheiat între părți: la sfârşitul perioadei de raportare, veniturile şi cheltuielile, înregistrate după natură, se transmit pe bază de decont fiecărui asociat, în vederea înregistrării acestora în contabilitatea proprie. Sumele decontate între părți fără respectarea acestor prevederi se supun taxei pe valoarea adăugată în cotele prevăzute de lege.

Tema de reflecţie 7.2.
Rolul şi caracteristicile T.V.A.
Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Obligaţia părţii taxei pe valoarea adăugată ia naştere la data efectuării livrării de bunuri mobile, transferului proprietăţii imobiliare şi prestării serviciilor, operaţiile respective constituind **fapt generator de taxă**.

Taxa pe valoarea adăugată (TVA) datorată bugetului se stabileşte lunar, pe bază de decont, ca diferenţă între valoarea taxei exigibile aferente bunurilor livrate sau serviciilor prestate (pentru TVA colectată) şi aceea a taxei deductibile pentru cumpărările de bunuri şi servicii (TVA deductibilă).

În situaţia în care există decalaje între faptul generator de TVA şi exigibilitatea acesteia, totalul TVA se înregistrează într-un cont distinct, denumit **TVA neexigibilă**, care, pe măsură ce devine exigibilă, se trece la TVA colectată, respectiv la TVA deductibilă.

În acest cont se înregistrează şi TVA deductibilă sau colectată pentru livrări de bunuri şi servicii pentru care nu au sosit sau nu s-au întocmit facturile, respectiv la închiderea exerciţiului.

Diferenţa de taxă în plus sau în minus între TVA colectată şi TVA deductibilă se înregistrează în conturi distincte (TVA de plată, respectiv TVA de încasat) şi se regularizează în condiţiile legii.

Pentru contabilitatea decontărilor cu bugetul statului privind taxa pe valoarea adăugată se foloseşte contul **442 „Taxa pe valoarea adăugată”**. Este un cont *bifuncţional*.

În procesul de formare şi plată a taxei pe valoarea adăugată se creează situaţii diferite şi complexe, pentru a căror reflectare în contabilitate se folosesc mai multe conturi de gradul II:

4423 TVA de plată;
4424 TVA de recuperat;
4426 TVA deductibilă;
4427 TVA colectată;
4428 TVA neexigibilă.

Test de autoevaluare 7.2.

I. Incercuiţi răspunsurile corecte

1. TVA:
   a) este un impozit indirect;
   b) este o preluareobligatoriefărăcontraprestaţie;
   c) este datorată de toate persoanele;
   d) se calculează prin aplicarea cotei procentuale asupra bazei de impozitare.

   A=b+c+d; B=a+b+d; C=a+b+c+d; D=a+b+c.
2. TVA:

a) se percepe asupra livrărilor de bunuri, prestărilor de servicii şi executării de lucrari;
b) se constituie ca venit la bugetul de stat;
c) se datorează de unitate ca diferență între TVA aferentă vânzărilor şi TVA aferentă cumpărărilor;
d) se determină pe baza cifrei de afaceri.

A=a+b+c; B=b+c+d; C=a+b+c+d; D=a+c+d.

3. Impozitele directe sunt:
   a) impozitul pe profit;
   b) impozitul pe venitul din salarii;
   c) TVA;
   d) impozitul pe dividende.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b; D=a+b+d.

4. Obligaţiile de natură fiscală cuprind:
   a) TVA;
   b) accizele;
   c) impozitul pe venit;
   d) impozitul pe profit.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=b+c+d; D=a+c+d.

5. Valoarea adaugată:
   a) reprezintă suma dintre vânzările şi cumpărările aferente aceluiaşi stadiu al circuitului economic;
   b) reprezintă diferența dintre vânzările şi cumpărările aferente aceluiaşi stadiu al circuitului economic;
   c) este o mărime relativă;
   d) stă la baza calculării P.I.B.

   A=a+c+d; B=b+d; C=b+c+d; D=a+c+d.

II. Identificațienunțurileadevărate (A) şi false (F)

1. Accizelesunttaxe de consumație.
2. TVA constituie o obligație de naturăfiscală.
3. Efectelecomercialesunttitluri de valoare.
4. Efectelecomerciale pot fi cedate, vândutesautransmise.
5. Trezoreriastatuluiestescutită de plataimpozituluipe profit.
6. Anul fiscal nu coincide cu anulcalendaristic.
7. Exigibilitateaplății TVA reprezintă data la care o persoană are obligația de a plăti taxa la bugetulstatului.
8. TVA reprezintă o formă de impozit direct.

Aplicație: înregistrarea decontărilor cu furnizorii şi clienții când agentul economic realizează numai operațiuni impozabile:

O firmă plătitoare de TVA achiziționează materii prime în valoare de 1000 lei plus TVA. În cursul lunii se livrează produse finite la prețul de vânzare de 3000 lei plus TVA. Prețul de înregistrare al produselor vândute este de 2100 lei. La sfârşitul lunii se face regularizarea TVA.

1) Achiziționarea de materii prime:

301	=	*401*	*1190*
Materii prime		*Furnizori*	*1000*
4426			*190*
TVA deductibilă			

2) Livrarea de produse finite:

4111	=	*701*	*3570*
Clienți		*Venituri din vânzarea produselor finite*	
		4427	*3000*
		TVA colectată	*570*

3) Scoaterea din evidență a produselor vândute:

711	=	*345*	*2100*
Variația stocurilor		*Produse finite*	

4) Regularizarea TVA la sfârşitul lunii:

4427	=	*%*	*570*
TVA colectată		*4426*	*190*
		TVA deductibilă	
		TVA de plată	*380*

5) Achitarea TVA de plată cu ordin de plată:

4423	=	*5121*	*380*
TVA de plată		*Conturi la bănci în lei*	

7.5. Contabilitatea relațiilor cu debitorii şi creditorii diverşi

În accepțiunea Planului de conturi general, **debitorii diverşi** sunt persoanele fizice sau juridice de la care unitatea patrimonială are de primit anumite valori sau față de care unitatea patrimonială are drepturi de creanță, altele decât cele care decurg din vânzarea mărfurilor şi prestarea de servicii sau din participarea la capital. În esență, este vorba de debitorii din reclamații, pagube materiale create de terți şi alte creanțe izvorâte din existența unor titluri executorii; din categoria acestor relații fac parte şi sumele datorate de terți pentru concesiuni, chirii, locații de gestiune, licențe şialte drepturi similare, precum şi valoarea titlurilor de plasament şi a instrumentelor de trezorerie cedate, precum şi imobilizările cedate.

Pentru contabilitatea acestor operațiuni se foloseşte contul, **461 „Debitori diverşi”**.

Este cont *de activ*. *Soldul debitor* arată sumele datorate unității patrimoniale de către debitori.

Contabilitatea analitică se ține nominal, pe fiecare debitor.

În relațiile întreprinderii cu debitorii pot să apară şi situații în care un debitor devine insolvabil. Starea de insolvabilitate se constată de unitatea creditoare şi de organele financiare pe baza normelor juridice şi financiare în vigoare şi se consemnează într-un proces-verbal sau

alt act de decizie, pe baza căruia se înregistrează scoaterea din evidență a debitorilor insolvabili.

Creditorii, în accepțiunea contabilității, sunt persoane fizice şi juridice – altele decât personalul propriu, furnizorii şi decât băncile – cărora unitatea patrimonială le datorează anumite sume băneşti pe bază de titluri executorii, sau provenind din alte operațiuni.

Contabilitatea acestor obligații se ține cu ajutorul contului **462 „Creditori diverşi"**.

Acesta este cont *de pasiv. Soldul creditor* al contului reprezintă obligațiile întreprinderii față de creditorii diverşi.

Test de autoevaluare 7.3.

Incercuițirăspunsurilecorecte

1. Debitoriidiverşi:

a) reprezintă o structură de pasiv;
b) suntpersoane de la care unitatea are de primitanumitevalori;
c) sereferaşi la creanțeizvorâte din existențaunortitluriexecutorii;
d) vizeazăsumeledatorate din vânzareamărfurilor.

A=b+c; B=b+c+d; C=a+b+c; D=a+b+c+d.

2. Creditoriidiverşi:

a) reprezintă o structură de pasiv;
b) seincludîndatoriilefață de terțipebază de titluriexecutorii;
c) includşisumeledatoratefurnizorilor;
d) nu se referă la sumeledatoratebăncilor.

A=a+b+c; B=b+c+d; C=a+b+d; D=a+d.

7.6. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 7.1.

I. 1-B; 2-A; 3-C; 4-D.
II. 1-A; 2-A; 3-A; 4-A; 5-A; 6-A; 7-A; 8-A; 9-A; 10-F.

Test de autoevaluare 7.2.

I. 1-B; 2-A; 3-D; 4-A; 5-B;
II. 1-A; 2-A; 3-A; 4-A; 5-A; 6-F; 7-A; 8-F.

Test de autoevaluare 7.3.

1-A; 2-C.

7.7. Lucrare de verificareUnitatea 7

Natura, rolul şi caracteristicile efectelor comerciale.

7.8 Bibliografie pentru Unitatea 7.

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C.H. Beck, 2007, cap. VI (6.6.).
2. M. Ristea (coord.) – *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Ed. Universitară, 2004, cap. V.

Unitatea de învățare 8
CONTURILE DE TREZORERIE

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.8
8.1. Cotabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt
8.2. Contabilitatea disponibilităților băneşti
8.3. Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
8.4. Lucrare de verificare Unitatea 8
8.5. Bibliografie pentru Unitatea 8

Obiectivele unității de învățare 8

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- cunoaşteți structura şi caracteristicile investițiilor finanicare pe termen scurt;
- rețineți componentele contabilității disponibilităților băneşti;
- înțelegeți conținutul şi funcțiile contului bancar;
- caracterizați principalele conturi utilizate în contabilitatea disponibilităților băneşti;
- faceți diferența între decontări în numerar şi fără numerar, dobânzi de încasat şi dobânzi de plătit;
- înțelegeți rolul şi funcțiile acreditivului.

8.1. Contabilitatea investițiilor financiare pe termen scurt

Contabilitatea operațiunilor de trezorerie asigură evidența existențelor şi mişcării titlurilor de plasament, a disponibilităților în numerar şi la bancă, a creditelor bancare şi a altor valori de trezorerie.

Pentru contabilitatea acestora se folosec conturile din **clasa 5 „Conturi de trezorerie”**, care cuprinde mai multe grupe de conturi.

Prima dintre acestea cuprinde conturi cu ajutorul cărora se ține evidența acțiunilor deținute la entități afiliate, a obligațiunilor emise şi răscumpărate, a obligațiunilor achiziționate şi a altor titluri de plasament cumpărate de întreprindere în vederea obținerii de profit într-un termen scurt, toate acestea fiind denumite investiții financiare pe termen scurt.

Conturile respective sunt cuprinse în grupa **50 „Investiții pe termen scurt”**

Contul **501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate”** înregistrează şi reflectă acțiunile deținute la entitățile afiliate, cumpărate în vederea obținerii de venituri financiare pe termen scurt. Este cont *de activ* şi *soldul debitor* reprezintă valoarea acțiunilor deținute pe termen scurt la entitățile afiliate.

Contul **505 „Obligațiuni emise şi răscumpărate”** ține evidența obligațiunilor emise de unitatea patrimonială în vederea obținerii de împrumuturi publice şi răscumpărate de la obligatari (cumpărătorii-creditori).

În procesul dobândirii titlurilor de plasament se pot contracta şi datorii sub forma vărsămintelor care urmează să fie făcute pentru titlurile de plasament cumpărate.

Pentru evidența acestor datorii se foloseşte contul **509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt”**.

Test de autoevaluare 8.1.

I. Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței şi mişcării:

a) acțiunilor deținute la entitățile afiliate;
b) disponibilităților în conturi la bănci;
c) creditelor bancare pe termen scurt;
d) disponibilităților băneşti din casierie.
A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=b+d; D=b+c+d.

2. Contabilitatea trezoreriei trebuie să asigure:
   a) urmărirea şi controlul gestiunii corecte a trezoreriei;
   b) respectarea legislației privind operațiunile de trezorerie;
   c) înregistrarea operațiunilor care reflectă veniturile şi cheltuielile statului;
   d) respectarea disciplinei bancare pentru operațiunile desfăşurate prin conturi bancare.
   A=a+b+c; B=a+b; C=a+b+d; D=a+c+d.

3. Titlurile de plasament reprezintă:
   a) investiții finanicare pe termen scurt;
   b) valori mobiliare de plasament;
   c) titluri de valoare achiziționate în vederea obținerii unui câştig pe termen scurt;
   d) o componentă a activelor fixe.
   A=a+b+c+d; B=a+c+d; C=a+b; D=a+b+c.

4. Investițiile financiare pe termen scurt cuprind:
   a) acțiuni;
   b) obligațiuni;
   c) acțiuni proprii răscumpărate;
   d) obligațiuni emise şi răscumpărate de societate.
   A=a+b+c+d; B=a+b; C=a+b+c; D=a+b+d.

5. Acțiunile:
   a) reprezintă titlul de credit emise de o societate;
   b) conferă dreptul asupra capitalului social;
   c) permit încasarea dividentelor;
   d) asigură numai venituri variabile.
   A=b+c; B=a+b+c; C=b+c+d; D=a+c+d.

6. Obligațiunile:
   a) atestă dreptul de creanță al obligatarului;
   b) sunt titluri de valoare;
   c) asigură dreptul de încasare a dobânzii;
   d) sunt răscumpărate la scadență de emitent.
   A=b+c+d; B=a+b+c+d; C=a+b+c; D=a+c+d.

7. Investițiile financiare pe termen scurt:
   a) sunt titluri de plasament;
   b) au ca scop realizarea unui câştig;
   c) cuprind obligațiuni şi acțiuni;
   d) la intrarea în patrimoniu se evaluează la valoarea justă.
   A=a+b+d; B=b+c+d; C=a+b+c+d; D=a+b+c.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F):
   1. Prin trezorerie se derulează operațiunile de încasări şi plăți în lei şi în valută.

2. Trezoreria întreprinderii diferă de trezoreria publică.
3. Titlurile de plasament reprezintă investiții financiare pe termen lung.
4. O datorie financiară reprezintă o obligație contractuală.
5. Acțiunile şi obligațiunile sunt instrumente financiare.
6. Veniturile obținute din vânzarea acțiunilor se înregistrează în contul 764.
7. Acțiunea este o fracțiune a capitalului social, iar obligațiunea reprezintă un tittlu de împrumut.
8. Diferența dintre valoarea nominală a unei obligațiuni şi suma efectiv încasată (mai mare) reprezintă prima de emisiune.

8.2. Contabilitatea disponibilităților băneşti

Contabilitatea disponibilităților băneşti ale întreprinderilor are mai multe componente:

a) contabilitatea disponibilităților din conturile bancare;

b) contabilitatea mijloacelor băneşti din casieria întreprinderilor;

c) contabilitatea valorilor de încasat sub forma instrumentelor de plată, a cecurilor şi efectelor de comerț, a altor valori;

d) contabilitatea creditelor bancare pe termen scurt.

Pentru contabilitatea valorilor de încasat, a conturilor la bănci şi a disponibilităților în numerar se folosesc conturile:

511 Valori de încasat;
512 Conturi curente la bănci;
518 Dobânzi;
519 Credite bancare pe termen scurt;
531 Casa;
532 Alte valori;
541 Acreditive;
542 Avansuri de trezorerie;
581 Viramente interne.

Contul **511 „Valori de încasat”** este folsoit pentru a ține evidența valorilor de încasat, care se prezintă sub formă de cecuri şi efecte de comerț primite de la clienți pentru produsele livrate şi serviciile prestate.

Cea mai mare parte a încasărilor şi plăților întreprinderilor se realizează prin conturile curente la bănci.

Contul bancar reprezintă un sistem special de evidență care reflectă în orice moment disponibilitățile băneşti ale titularului aflate la bancă, sau datoriile față de aceasta şi în care operațiunile de debitare şi creditare se fac prin virament sau prin depuneri şi ridicări de numerar în baza instrumentelor de plată emise fie de plătitor, fie de beneficiar (după caz). *Din punct de vedere juridic, contul bancar reprezintă un contract încheiat de titular cu banca la care este deschis, fiind în acelaşi timp şi un instrument contabil-financiar integrat în mecanismul gestiunii economico-financiare*.

Conturile bancare îndeplinesc următoarele funcții:

1. de păstrare a dispohibilităților băneşti la bancă;

2. de încasări şi plăți, generate de raporturile contractuale dintre întreprinderi sau izvorâte din normele de drept;

3. de control cu privire la modul de administrare a mijloacelor băneşti;

4. de evidențiere a creditelor bancare şi de rambursare a acestora.

Prin normele metodologice ale Băncii Naționale şi ale băncilor comerciale sunt prevăzute reguli cu privire la deschiderea conturilor bancare.

Contul **512 „Conturi curente la bănci”** este folosit pentru evidența disponibilităților în lei şi în devize aflate în conturi la bănci, precum şi a sumelor în curs de decontare.

În funcție de aceste elemente, contul 512 se dezvoltă pe conturi de gradul II, după cum urmează:

5121 Conturi la bănci în lei;

5124 Conturi la bănci în valută;

5125 Sume în curs de decontare.

Contul 512 este un cont *bifuncțional*.

În debitul lui se înregistrează:

- sumele depuse sau virate în cont, rezultate din încasările în numerar, din carnete de cecuri, din acreditive (prin creditul 581 „Viramente interne”);
- creditele bancare pe termen lung şi scurt primite (162);
- încasarea prin cont a veniturilor provenind din livrări către clienți, din exploatarea curentă – despăgubiri, chirii – (758), din dividende (761), redevențe pentru concesiuni şi locații de gestiune (706), din diferențele favorabile de curs valutar, aferente disponibilkităților la bancă în devize (765) etc.

În creditul contului 512 se înregistrează:

- sumele ridicate în numerar din cont (prin debitul contului 581) de către întreprinzător;
- plățile către furnizori şi către diverşi creditori;
- sumele achitate terților, sau virate către asociați, către alte unități din cadrul grupului;
- sumele virate la bugetul statului, la asigurările sociale sau către alte instituții financiare;
- credite rambursate, dobânzi plătite etc.

Soldul debitor al contului 512 reprezintă disponibilitățile în lei şi în valută, iar *soldul creditor* reprezintă creditele primite.

Conturile curente la bănci se dezvoltă în evidența analitică pe fiecare bancă.

Înregistrarea în contabilitate a operațiunilor efectuate prin conturile curente bancare se face pe baza **extrasului de cont**, pe care fiecare bancă îl pune la dispoziție, periodic, titularului de cont.

Un loc aparte îl ocupă **dobânzile. Dobânzile de încasat**, pentru disponibilitățile aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele **de plătit**, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum şi de cele aferente creditelor bancare pe termen scurt, după cum dobânzile aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate sunt evidențiate în mod distinct (contzul 168, cu cele cinci conturi de gradul II).

Dobânzile de plătit, aferente exercițiului în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare, iar cele de încasat, la venituri financiare.

Pentru evidența distinctă a celor două categorii de dobândă, contul sintetit 518 **„Dobânzi”** se desfăşoară pe două conturi de gradul II:

- 5186 Dobânzi de plătit;
- 5187 Dobânzi de încasat.

Dată fiind natura diferită a celor două feluri de dobândă, contul sintetic 518 „Dobânzi” este *bifuncțional*.

El *se debitează* cu dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturile curente (766) şi cu cele efectiv plătite, aferente împrumuturilor primite (512). *Se creditează* cu dobânzile de plătit, aferente creditelor acordate de bănci prin conturile curente, precum şi cu dobânzile încasate, aferente disponibilităților aflate în conturile curente (666, 512).

Soldul debitor reprezintă dobânzile de primit, iar *soldul creditor*, dobânzile de plătit.

Tema de reflecție 8.1.
Analizați influența dobânzilor asupra rezultatului exercițiuliui financiar.
Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Disponibilitățile băneşti aflate în casieria întreprinderii, precum şi mişcarea acestora pe baza încasărilor şi plăților în numerar se evidențiază în contabilitate prin contul **531 „Casa"**.

Se dezvoltă pe două conturi de gr. II **5311 „Casa în lei"** şi **5314 „Casa în valută"**.

Contabilitatea trebuie să țină seama de normele B.N.R. cu privire la plafoanele plăților în numerar,d precum şi de cele referitoare la regimul devizelor.

Contul 531 are funcție *de activ*, el *se debitează* cu toate sumele intrate în numerar în casieria unității patrimoniale prin aport de capital, vânzări de produse şi prestări de servicii către clienți, de la debitori diverşi precum şi prin retrageri din contul bancar. *Se creditează* cu toate plățile şi depunerile la bancă în numerar. *Soldul debitor* reprezintă mijloacele băneşti aflate în casieria întreprinderii.

Test de autoevaluare 8.2.

I. Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Conturile la bănci cuprind :
   a) valorile de încasat;
   b) disponibilitățile în lei şi în valută;
   c) cecurile;
   d) creditele bancare pe termen scurt.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=b+c+d; D=b+c.

2. Lichiditățile cuprind:
   a) numerarul din casierie;
   b) disponibilitpțile băneşti aflate în conturi la bănci;
   c) avansuri de trezorerie;
   d) credite bancare pe termen lung.

   A=a+b; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

3. Principalele instrumente de plată fără numerar sunt:
   a) cecul;
   b) ordinul de plată;
   c) biletul de ordin;
   d) cambia.

   A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+b+d; D=a+b+c+d.

4. Acreditivele:
   a) reprezintă o modalitate de decontare;
   b) de regulă, sunt impuse de furnizori;
   c) pot fi deschise în lei sau în valută;

d) au caracter nerevocabil.

A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+c+d; D=a+c.

5. Decontările în numerar:
   a) pot fi în lei şi în valută;
   b) au o pondere redusă în totalul decontărilor;
   c) se derulează prin casierie;
   d) sunt plafonate.

   A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+b+c+d; D=b+c+d.

6. Principalele etape privind decontările pe bază de acreditive:
   a) încheierea unui contract comercial;
   b) deschiderea acreditivului;
   c) livrarea bunurilor;
   d) utilizarea efectivă a acreditivului.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+d.

7. Disponibilităţile băneşti se prezintă sub forma:
   a) numerarului din casierie;
   b) depozitelor din conturi curente la bănci;
   c) valorilor de încasat;
   d) creanţelor de încasat.

   A=a+b; B=a+b+c; C=a+b+d; D=a+c.

8. Extrasul de cont:
   a) reflectă operaţiunile efectuate prin contul de la bancă;
   b) este emis de către bancă;
   c) este un document întocmit periodic;
   d) este pus la dispoziţia titularului de cont.

   A=a+b+c+d; B=b+c+d; C=a+b+d; D=b+d.

9. Dobânzile:
   a) sunt încasate pentru disponibilităţile păstrate la bănci;
   b) pot fi venituri financiare;
   c) sunt plătite pentru creditele utilizate;
   d) pot fi cheltuieli financiare.

   A=a+c; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

II. Identificaţi enunţurile adevărate (A) şi false (F):

1. Conturile la bănci nu cuprind dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor acordate de bănci în conturi curente.
2. Contabilitatea disponibilităţilor aflate în casierie se ţine numai în lei.
3. Dobânzile de plătit şi cele de încasat se înregistrează la cheltuielile de exploatare.
4. Extrasul de cont este emis de către bancă şi cuprinde informaţii privind încasările, plăţile şi soldul final.
5. Contul “dobânzi de plătit” este un cont de datorii finanicare pe termen scurt.
6. Contul “dobânzi de plătit” este un cont de creanţe finanicare pe termen scurt.
7. Conturile deschise la bănci sunt conturi de disponibil.
8. Din conturile curente se pot face plăţi mai mari decât disponibilul existent.
9. Disponibilităţile din conturile de la bănci pot funcţiona la vedere sau la termen.
10. Operaţiuni de încasări şi plăţi în numerar se pot efectua prin conturi deschise la bănci.

11. Plăţile fără numerar utilizează mijloace de plată emise pe suport de hârtie magnetic sau electronic.

Înregistrările în contabilitate se fac pe baza documentelor în care sunt consemnate sau pe baza cărora se operează încasările şi plăţile în numerar. O menţiune specială se cuvine pentru **registrul de casă** (în lei, în valută), în care se înregistrează zilnic toate încasările şi plătile în numerar, precum şi documentele în baza cărora se fac înregistrările respective. El reprezintă **contul casierului**.

Tot prin casieria întreprinderii se gestionează de regulă şi alte valori, cum ar fi: timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie. Contabilitatea lor se ţine cu ajutorul contului **532 „Alte valori"**, care are funcţie *de activ, debitându-se* cu valorile respective achiziţionate şi *creditându-se* cu valoarea celor consemnate sau folosite.

Soldul reprezintă stocul altor valori existente în întreprindere.

O formă importantă de realizare a decontărilor cu furnizorii o reprezintă **acreditivul**. Acesta reprezintă o modalitate prin care plăţile se efectuează pe măsura livrării produselor, utilajelor etc., sau executării de lucrări şi prestări de servicii dintr-o sumă rezervată în acest scop din disponibilităţile întreprinderii sau din credite şi ţinută la dispoziţia furnizorului, a unui agent al întreprinderii sau a unui terţ prin unitatea bancară indicată.

Închiderea acreditivului are loc după folsoirea integrală, la expirarea termenului prevăzut, sau la cererea plătitorului, în acest caz fiind necesară prevenirea furnizorului.

Pentru contabilitatea acestei forme de plată se foloseşte contul **541 „Acreditive"**. Cu ajutorul lui se ţine evidenţa acreditivelor în lei şi devize deschise la bănci pentru efectuarea de plăţi unui terţ sau unui agent al unităţii patrimoniale.

El se dezvoltă prin conturile de gr. II **5411 „Acreditive în lei"** şi **5412 „Acreditive în valută"**.

Contul **542 „Avansuri de trezorerie"** este destinat contabilităţii sumelor încredinţate administratorilor sau altor persoane împuternicite de unitatea patrimonială în vederea efectuării unor plăţi în numele unităţii patrimoniale, precum şi a avansurilor spre decontare acordate personalului.

În activitatea economică apar şi **viramente în cadrul unităţii** pentru a căror evidenţă se utilizează contul **581 „Viramente interne"**.

Aplicaţie:

O casă de schimb valutar cumpără de la un client 200 euro şi vinde altui client 100 euro. Nu se percepe comision nici la vânzare, nici la cumpărare.

1. Cumpărarea de valută

Pentru achiziţionarea celor 200 de euro, casa de schimb va plăti 6.000.000 lei (cursul de schimb la cumpărare este de 30.000 lei/euro)

5314	=	5311	6.000.000
Casa în valută		*Casa în lei*	

2. Vânzuarea de valută

În urma vânzării celor 100 de euro, casa de schimb va încasa 3.500.000 lei (cursul la vânzare este de 35.000.000 lei/euro). O sută de euro au costat 3 milioane lei.

5311	=	%	3.500.000 lei
Casa în lei		5314	3.000.000 lei
		Casa în valută	
		708	
		Venituri din activităţi	500.000 lei
		d*iverse*	

8.3. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Teste de autoevaluare 8.1.
I. 1-B; 2-C; 3-D; 4-A; 5-A**;** 6-B**; 7**-D;.
II.1-A; 2-A; 3-F; 4-A; 5-A; 6-A; 7-A; 8-F.

Testele de autoevaluare 8.2.
I. 1-A; 2-B; 3-D; 4-A; 5-C; 6-A; 7-B; 8-A; 9-C.
II. 1-F; 2-F; 3-F; 4-A; 5-A; 6-A; 7-A; 8-A; 9-A; 10-F, 11-A.

8.4. Lucrare de verificare Unitatea 8

Analizați rolul şi funcțiile acreditivului.

8.5. Bibliografie pentru Unitatea 8

3. Ghe. Crețoiu, I. Bucur, *Contabilitate*, Editura C.H. Beck, Bucureşti, 2007, cap. V(6.7).
4. M. Ristea, *Contabilitatea financiară a întreprinderii*, Editura Universitară., Bucureşti, 2004, cap.VI..

Unitatea de învățare 9
CONTURILE DE CHELTUIELI, VENITURI ŞI REZULTATE

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.9
9.1. Conturile de cheltuieli şi venituri
9.2. Contabilitatea formării şi repartizării rezultatului
9.3. Răspunsuri la testele de autoevaluare
9.4. Lucrare de verificare Unitatea 9
9.5. Bibliografie pentru Unitatea 9

Obiectivele unității de învățare 9

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- identificați tipurile de cheltuieli şi venituri şi principalele conturi utilizate;
- înțelegeți conținutul rezultatului exercițiului;
- recunoaşteți formatul contului de profit şi pierdere;
- rețineți etapele de calcul a profitului brut şi net;
- rețineți destinațiile profitului de repartizat.

9.1. Conturile de cheltuieli şi venituri

Activitățile de producere şi desfacere a bunurilor, executarea de lucrări şi prestarea de servicii generează cheltuieli care se recuperează din veniturile obținute de întreprinderi. Unele dintre aceste activități sunt dependente de obiectul de activitate al fiecărei întreprinderi (activități de exploatare), altele nu țin de acestea şi au un conținut similar (activități financiare, activități extraordinare).

Activitatea de exploatare cuprinde toate operațiile economice şi comerciale privind aprovizionarea, producția şi desfacerea bunurilor. Sunt incluse în această activitate şi investițiile prin care se realizează producția şi construcția proprie de mijloace fixe. Pentru contabilitatea cheltuielilor şi veniturilor prezintă importanță şi definirea noțiunii de **activitate curentă**, prin care Reglementările contabile conforme cu directivele europene, desemnează „orice activități desfăşurate de o entitate, ca parte integrantă a afacerilor sale, precum şi activitățile conexe în care aceasta se angajează şi care sunt o continuare a primelor activități menționate, incidente acestora sau care rezultă din acestea.”

Firmele industriale, comerciale, agricole etc. desfăşoară şi **activități financiare**, concretizate, îndeosebi, în operațiuni pe piața financiară – achiziții şi cedări de titluri de valoare (investiții financiare) pe termen scurt în vederea fructificării unor disponibilități băneşti şi a obținerii de venituri.

În accepțiunea O.M.F.P. 3055/2009, **activitatea extraordinară** reprezintă evenimente sau tranzacții diferite de activitățile curente ale întreprinderii şi care nu apar frecvent sau cu regularitate (de exemplu, exproprieri sau dezastre naturale).

Cheltuielile şi veniturile sunt reflectate atât în contabilitatea financiară a întreprinderii, cât şi în contabilitatea de gestiune, a cărei organizare este influențată într-o proporție însemnată de specificul întreprinderii.

În cadrul primei structuri, cheltuielile şi veniturile sunt înregistrate şi analizate după *natura* lor, care este determinată de natura operației (activității) care le-a generat.

Contabilitatea de gestiune practică analiza cheltuielilor în raport de *destinaţia* (funcţia) acestora şi oferă informaţii specifice.

Toate operaţiile care determină cheltuieli şi venituri sunt consemnate *în momentul generării sau angajării lor*. Prin urmare, criteriul utilizat pentru delimitarea şi înregistrarea cheltuielilor şi veniturilor este cel al angajării şi nu cel al plăţii sau al încasării lor. Aşa cum s-a arătat în capitolele precedente, veniturile şi cheltuielile angajate se înregistrează în exerciţiul financiar în care au apărut, fără a se ţine seama de momentul efectiv al încasării plăţii acestora.

Tema de reflecţie 9.1.

Prezentaţi exemple de activităţi care generează venituri şi cheltuieli şi identificaţi natura acestora.

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

În sens general, cheltuielile desemnează în expresie valorică raporturi patrimoniale cu privire la angajarea şi utilizarea resurselor economice în cadrul activităţilor desfăşurate de unitate. Ele constituie diminuări ale beneficiile economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari.

Potrivit reglementărilor actuale, cheltuielile unităţii reprezintă valorile plătite sau de plătit pentru: consumul de stocuri şi servicii prestate, de care beneficiază entitatea; cheltuieli cu personalul; executarea unor obligaţii legale sau contractuale etc.

Potrivit art. 17 din Legea contabilităţii, contabilitatea cheltuielilor se ţine pe feluri de cheltuieli, după natura sau destinaţia lor, după caz. Reglementările contabile conforme cu directivele europene stabilesc următoarea *clasificare a cheltuielilor, după natura lor:*

a) **cheltuieli de exploatare**, care cuprind:

- cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile; costul de achiziţie al obiectelor de inventar consumate; costul de achiziţie al materialelor restocate, trecute direct asupra cheltuielilor, contravaloarea energiei şi apei consumate; valoarea animalelor şi păsărilor; costul mărfurilor vândute şi al ambalajelor.

- cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi, redevenţe, locaţii de gestiune şi chirii; prime de asigurare; studii şi cercetări; cheltuieli cu alte servicii executate de terţi (colaboratori); comisioane şi onorarii; cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate; transportul de bunuri şi personal; deplasări, detaşări şi transferări, cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii, servicii bancare şi altele;

- cheltuieli cu personalul (salariile, asigurările şi protecţia socială şi alte cheltuieli cu personalul, suportate de entitate);

- alte cheltuieli de exploatare (pierderi din creanțe şi debitori diverşi, despăgubiri, amenzi şi penalități; donații şi alte cheltuieli similare; cheltuieli privind activele cedate şi alte operații de capital etc.);

b) **cheltuielile financiare**, care cuprind: pierderi din creanțe legate de participații; cheltuieli privind investițiile financiare cedate; diferențele nefavorabile de curs valutar; dobânzile privind exercițiul financiar în curs; sconturile acordate clienților; pierderi din creanțe de natură financiară şi altele;

c) **cheltuielile extraordinare** (calamități şi alte evenimente extraordinare).

În funcție de natura lor, în contabilitate se evidențiază distinct cheltuielile cu amortizările şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare şi provizioanele, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii.

Analiza cheltuielilor poate fi realizată la mai multe niveluri, pe această bază determinându-se categoriile de elemente ce vor contribui la formarea rezultatului curent: de exploatare, financiar şi extraordinar.

Cheltuielile de exploatare sunt reflectate în contabilitatea financiară (generală) în funcție de natura resurselor consumate, în conformitate cu structura cheltuielilor din contul „Profit şi pierderi", pentru completarea căruia furnizează informațiile necesare.

În structura Planului de conturi general cuprins în O.M.F.P. 3055/2009, conturile de cheltuieli sunt integrate **clasei 6 „Conturi de cheltuieli"**, din care fac parte următoarele grupe de conturi:

60 Cheltuieli privind stocurile;

61 Cheltuieli cu serviciile executate de terți;

62 Cheltuieli cu alte servicii executate de terți;

63 Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;

64. Cheltuieli cu personalul;

65 Alte cheltuieli de exploatare;

66 Cheltuieli financiare

67 Cheltuieli extraordinare;

68 Cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare;

69 Cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite.

Conturile de cheltuieli au funcție *de activ. Se debitează* cu cheltuielile efectuate în cursul exercițiului financiar şi *se creditează* prin repartizarea cheltuielilor asupra rezultatelor exercițiului. La sfârşitul perioadei (lunii), soldul acestor conturi se transferă asupra contului de profit şi pierdere (121).

La sfârşitul exercițiului, pentru a determina rezultatul financiar, conturile de cheltuieli se închid. În acest scop, se utilizează următoarea înregistrare: 121 „Profit şi pierdere" = clasa 6 „Conturi de cheltuieli".

Veniturle constituie creşteri ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile, sub formă de intrări sau creşteri ale activelor ori reduceri ale datoriilor, care se concretizează în creşteri ale capitalurilor proprii, altele decăt cele rezultate din contribuții ale acționarilor.

Conform cerințelor contabilității de angajament, principiu consacrat în legea contabilității, *înregistrarea veniturilor se realizează în momentul constatării, indiferent de data încasării lor*. Contabilitatea veniturilor se ține *pe feluri de venituri, după natura lor,* astfel*:*

venituri din exploatare, care cuprind:

- venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate şi serviciilor prestate;

- venituri aferente costului producției, reprezentând variația în plus sau în minus dintre valoarea la cost de producție efectiv a stocurilor de produse şi servicii în curs de execuție de la sfârşitul perioadei şi valoarea stocurilor inițiale ale acestora.

Variația stocurilor de produse finite şi în curs de execuție pe parcursul perioadei reprezintă o corecție a cheltuielilor de producție pentru a reflecta faptul că fie producția a mărit nivelul stocurilor, fie vânzările suplimentare au redus nivelul stocurilor.

Veniturile aferente costului producției în curs de execuție se înscriu, alături de celelalte venituri, în contul de profit şi pierdere, cu semnul plus (sold creditor) sau minus (sold debitor):

- venituri din producția de imobilizări, reprezentând costul lucrărilor şi cheltuielile efectuate de unitate pentru ea însăşi, care se înregistrează ca active imobilizate corporale şi necorporale;

- venituri din subvenții de exploatare, reprezentând subvențiile pentru acoperirea diferențelor de preț şi pentru acoperirea pierderilor, precum şi alte subvenții (finanțarea activității de cercetare şi alte finanțări) de care beneficiază unitatea;

- alte venituri din exploatarea curentă, cuprinzând veniturile din creanțe recuperate şi alte venituri din exploatare.

b) **venituri financiare**, care cuprind:

- venituri din imobilizări financiare;
- venituri din investiții pe termen scurt;
- venituri din creanțe imobilizate;
- venituri din investiții financiare cedate;
- venituri din diferențe de curs valutar;
- venituri din dobânzi;
- venituri din sconturi primite în urma unor reduceri financiare;
- alte venituri financiare.

c) **venituri extraordinare** (de exemplu, daunele pretinse de deținătorii de polițe în urma producerii unor calamități).

Veniturile din activități curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi: vînzări, prestări de servicii, comisioane, redevențe, chirii, subvenții, dobânzi, dividente.

Ca şi cheltuielile, veniturile se pot clasifica în: **venituri curente**, încorporate în exercițiul curent; **venituri înregistrate în avans**, constatate pe parcursul unui exercițiu, dar încorporate în rezultatul exercițiului următor; **venituri de realizat**, care includ veniturile efectiv realizate şi încorporate în rezultatul aceluiaşi exercițiu, dar pentru care nu s-au întocmit documentele de înregistrare (de exemplu, vânzările de produse pentru care nu s-au întocmit facturi până la încheierea exercițiului).

În contabilitate, veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul predării bunurilor către cumpărători, al livrării lor pe baza facturii sau în alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți.

Conturile de venituri fac parte din **clasa 7 „Conturi de venituri”**, care cuprinde următoarele grupe de conturi:

70 Cifra de afaceri netă;
71 Venituri aferente costului producției în curs de execuție;
72 Venituri din producția de imobilizări;
74 Venituri din subvenții de exploatare;
75 Alte venituri din exploatare;
76 Venituri financiare;
77 Venituri extraordinare;
78 Venituri din provizioane şi ajustări pentru deprecieri sau pierdere de valoare.

Conturile din clasa 7 au funcție *de pasiv*, cu excepția contului **711**, care este *bifuncțional***.** Aceste conturi *se creditează* cu veniturile realizate în cursul exercițiului financiar şi *se debitează* cu încorporarea veniturilor în rezultate. La sfârşitul perioadei, *soldul creditor* se transferă asupra contului de profit şi pierdere.

Test de autoevaluare 9.1.

I. Încercuiți răspunsurile corecte

1. Dupa natura lor, există venituri:
   a) din exploatare;
   b) financiare;
   c) extraordinare;
   d) din redevențe.
   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b; D=a+b+d.

2. Veniturile financiare cuprind:
   a) venituri din imobilizari financiare;
   b) venituri din producția de imobilizări;
   c) venituri din dobânzi;
   d) venituri din subvenții de exploatare.
   A=a+b+c; B=a+c+d; C=a+c; D=a+b+c+d.

3. Cheltuielile financiare includ:
   a) pierderi din creanțe legate de participații,
   b) dobânzi privind exercițiul financiar în curs;
   c) sconturile acordate clienților;
   d) pierderi din creanțe de natură finanicară.
   A=a+b+d; B=b+c+d; C=a+c+d; D=a+b+c+d.

4. Sunt cheltuieli financiare:
   a) cheltuielile cu dobânzile;
   b) cheltuielile cu amenzile;
   c) cheltuielile cu amortizarea mijloacelor fixe;
   d) cheltuielile cu salariile.
   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a; D=a+d.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F).

1. Cheltuielile efectuate în cursul exercițiului, dar care sunt aferente unui exercițiu financiar anterior, trebuie prezentate sub titlul de "Cheltuieli în avans".
2. Veniturile care, deşi se referă la exercițiul financiar curent, nu sunt exigibile decât după închiderea acestuia, trebuie prezentate la "Creanțe".
3. Pierderile rezultate în urma unui dezastru natural pot fi calificate ca elemente extraordinare.
4. Comisioanele şi redevențele reprezintă venituri extraordinare.
5. Penalitățile contractuale reprezintă venituri financiare.
6. Veniturile din vânzări de bunuri se înregistrează în momentul transferului dreptului de proprietate asupra bunurilor respective către client.
7. Redevențele, chiriile, dobânzile şi dividendele reprezintă venituri curente.
8. Diferențele nefavorabile de curs valutar reprezintă cheltuieli valutare.
9. Amenzile şi penalitățile, donațiile şi sponsorizarile reprezintă cheltuieli de exploatare.

10. Cheltuielile cu impozitul pe profit se evidenţiază distinct.
11. Toate operaţiunile care determină cheltuieli sunt înregistrate în contabilitate în momentul plăţii lor.
12. Orice plată semnifică o cheltuială, iar orice încasare reprezintă un venit.
13. La sfârşitul exerciţiului conturile de cheltuieli au sold debitor, iar conturile de venituri au sold creditor.
14. Delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor este consecinţa aplicării principiului independenţei exerciţiului.
15. Veniturile şi cheltuielile înregistrate în avans afectează rezultatele perioadei următoare.
16. După efectuarea operaţiunilor de închidere a conturilor de venituri şi cheltuieli, acestea au sold zero.
17. Noţiunile de cost şi cheltuială sunt identice.

9.2. Contabilitatea formării şi repartizării rezultatului

Obiectul contabilităţii rezultatelor *îl constituie înregistrarea fluxurilor care modifică (pozitiv sau negativ) avuţia (bogăţia) unei întreprinderi. Pe ansamblu, variaţia acestei bogăţii este reflectată de rezultatul contabil sau financiar.*

Într-o exprimare generală, rezultatul este considerat ca variaţie a bogăţiei întreprinderii determinată de activitatea sa în timpul unui exerciţiu.

Se numeşte **rezultat** soldul veniturilor şi cheltuielilor care modifică valoarea unui patrimoniu într-o perioadă dată. Rezultatul reprezintă un indicator care exprimă performanţa financiară a unei întreprinderi şi se determină ca *diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului.* Periodicitatea şi autonomia exerciţiului impun necesitatea unei informări continue şi la termen cu privire la situaţia înregistrată la sfârşitul fiecărui exerciţiu. Perioada, în general anuală, care delimitează cadrul măsurării veniturilor, cheltuielilor şi al rezultatului net se numeşte **exerciţiu contabil**.

Conform prevederilor Legii contabilităţi nr. 82/1991, republicată, în România exerciţiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării, respectiv a înmatriculării, potrivit legii, la Oficiul Registrului Comerţului.

La propunerea Ministerului Finanţelor Publice, guvernul poate aproba ca exerciţiul financiar să înceapă şi să se încheie şi la alte date decât cele prevăzute anterior.

Exigenţele contabilităţilor de angajament impun ca venitul să fie recunoscut de regulă în momentul angajării unei creanţe, iar cheltuiala în momentul angajării unei datorii.

Ţănând cont de aceste cerinţe, rezultatul exerciţiului, respectiv profitul sau pierderea, se determină ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile exerciţiului, indiferent de data încasării sau plăţii lor. El cuprinde rezultatul curent, rezultatul extraordinar şi impozitul pe profit.

Rezultatul curent al exerciţiului este format din rezultatul exploatării, la care se adaugă rezultatul finanicar. El poate fi calculat înainte şi după impozitare.

Rezultatul din exploatare, denumit uneori rezultat economic sau operaţional, reprezintă diferenţa dintre veniturile şi cheltuielile legate de exploatare. Dar acest rezultat poate fi egal, şi aceasta este o tautologie, cu suma elementelor care constituie destinaţiile sale. Această posibilitate decurge din principiul contabilităţii în partidă dublă, care face posibilă determinarea "agregatelor" fie prin **metoda directă** (în funcţie de modalitatea de constituire), fie prin **metoda indirectă** (pe baza destinaţiilor).

Veniturile din exploatare sunt compuse din cifra de afaceri netă, veniturile din producția stocată, din imobilizări și alte venituri din exploatare. Cheltuielile de exploatare cuprind toate cheltuielile aferente ciclului de exploatare (activități de producție și de comercializare a mărfurilor).

Rezultatul financiar se calculează ca diferență între veniturile finanicare și cheltuielile financiare. Rezultă o altă modalitate de determinare a rezultatului curent al exercițiului, și anume ca diferență între veniturile curente (venituri din exploatare plus venituri financiare) și cheltuielile curente (suma dintre cheltuielile de exploatare și cheltuielile financiare).

Rezultatul extraordinar al exercițiului (profit sau pierdere) se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile extraordinare. Rezultatul exercițiului se poate calcula atât înaninte de impozitare (profit brut sau pierdere), cât și după impozitare (profit net sau pierdere).

Veniturile și cheltuielile necesare determinării rezultatului exercițiului reprezintă componentele *contului de profit și pierdere.*

Modelul contului de profit și pierdere adoptat în România (a se vedea Anexa nr.3 din finalul acestui capitol) are ca obiectiv furnizarea de informații privind performanțele întreprinderii, satisfăcând necesitățile comune ale majorității utilizatorilor și prezentând rezultatele administrării întreprinderii, inclusiv modul de gestionare a resurselor încredințate. Informațiile privind performanțele oferite de contul de profit și pierdere sunt utile pentru anticiparea capacității întreprinderii de a genera fluxuri de trezorerie cu resursele existente, precum și pentru a aprecia eficiența cu care întreprinderea poate utiliza noi resurse.

Obținerea unei imagini complete a performanței necesită deopotrivă utilizarea informațiilor furnizate de bilanț și de situația modificării poziției finanicare.

Structura contului de profit și pierdere trebuie să respecte ordinea elementelor impusă de formatul obligatoriu și nu poate fi modificată de la un exercițiu finanicar la altul. Formatul obligatoriu poate fi dezvoltat atunci când specificul activității întreprinderii necesită astfel de dezvoltări.

În notele explicative, fiecare element din contul de profit și pierdere poate fi dezvoltat cu orice element de venit sau cheltuială care nu este prevăzut în formatul cerut. Pentru fiecare post, respectiv, element, prezentat în contul de profit și pierdere, valoarea corespunzătoare pentru exercițiul financiar precedent se prezintă într-o coloană separată.

În situația în care valorile corespunzătoare exercițiului finanicar precedent pot fi recalculate și prezentate corespunzător în notele explicative.

Contul de profit și pierdere cuprinde cifra de afaceri netă, veniturile și cheltuielile exercițiului, grupate după natura lor, precum și rezultatul exercițiului (profit sau pierdere).

Cifra de afaceri netă, prezentă în contul de profit și pierdere, cuprinde sumele provenind din vânzarea de bunuri și servicii ce intră în categoria activităților curente ale întreprinderii, după scăderea reducerilor comerciale, a taxei pe valoarea adăugată, precum și a altor taxe legate direct de cifra de afaceri.

Veniturile şi cheltuielile înregistrate în contul de profit şi pierdere trebuie să îndeplinească anumite condiții (criterii). Fiind grupate după *natura* lor, veniturile şi cheltuielile care sunt rezultatul activităților curente ale întreprinderii se disting de cele care nu sunt rezultatul acestor activități. În procesul de separare a veniturilor şi cheltuielilor în funcție de caracterul lor curent sau extraordinar este necesară analiza naturii şi activității întreprinderii.

De asemenea, distincția dintre elementele de venituri şi cheltuieli şi combinarea acestora în diferite moduri permite întreprinderii să îşi prezinte în mod variat performanțele.

Astfel, contul de profit şi pierdere poate include marja brută, profitul din activităţile curente înainte de impozitare, profitul din activităţile curente după impozitare şi profitul net.

Pe baza informaţiilor cuprinse în contul de profit şi pierdere şi în celelalte conturi anuale, se pot determina indicatori care au ca obiect măsurarea performanţelor economice şi financiare ale întreprinderii. Utilizând posturile din contul de rezultate se pot determina soldurile intermediare de gestiune, care pun în evidenţă o succesiune de paliere în formarea rezultatului net al exerciţiului:

1. Marja comercială
2. ↓ + Producţia exerciţiului
3. Valoarea adăugată
   ↓
4. Excedentul brut de exploatare
   ↓
5. Rezultatul de exploatare
   ↓
6. Rezultatul curent înainte de impozitare
7. ↓ + Rezultatul extraordinar
8. Rezultatul net contabil

Prezentarea normalizată sub forma tabloului soldurilor intermediare de gestiune (S.I.G.) răspunde la cerinţele a două principii: analiza cheltuielilor şi veniturilor în funcţie de tipul operaţiunilor (exploatare financiară şi extraordinară); distincţia între operaţiuni curente (de exploatare şi financiare) şi operaţiuni extraordinare.

Rezultatul exerciţiului (profitul sau pierderea) se stabileşte cumulat de la începutul anului. În acest sens, conturile de venituri şi cheltuieli în care se înregistrează, în funcţie de natura lor, veniturile, respectiv cheltuielile se închid provizoriu, soldul lor devenind zero. Determinarea lunară a rezultatului este stabilită din raţiuni fiscale. Rezultatul definitiv al exerciţiului financiar se stabileşte la închiderea acestuia şi reprezintă soldul final al contului 121 „Profit sau pierdere", supus repartizării.

Rezultatul contabil determinat înainte de impozitare diferă ca mărime de rezultatul impozabil (fiscal). El trebuie supus unor prelucrări de ordin fiscal în vederea obţinerii profitului impozabil (rezultatului fiscal).

Tema de reflecţie 9.2.

Analizaţi deosebirea dintre rezultatul contabil şi rezultatul fiscal.

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Rezultatul contabil înainte de impozitare *reprezintă diferența dintre veniturile realizate şi cheltuielile corespondente veniturilor realizate la care se adaugă cheltuielile cu impozitul pe profit calculat şi evidențiat în cursul exercițiului.* Acest indicator stă la baza determinării *rezultatului fiscal*.

Potrivit reglementărilor, **profitul impozabil** *se calculează ca diferență între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate pentru realizarea acestora, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi se adaugă cheltuielile nedeductibile.*

La calculul profitului impozabil, cheltuielile sunt deductibile numai dacă sunt aferente veniturilor impozabile. Codul fiscal actual reglementează atât categoriile de venituri neimpozabile cât şi componentele de cheltuieli deductibile şi nedeductibile.

Pentru obținerea rezultatului exercițiului după impozitare (profit net sau pierdere) din rezultatul impozabil se reține impozitul pe profit.

Suma absolută a impozitului pe profit se obține prin aplicarea cotei de impozitare la rezultatul impozabil.

Evidența profitului sau a pierderii înregistrate în cursul exercițiului se ține cu ajutorul contului **121 „Profit sau pierdere"**. După funcția contabilă, este un cont *bifuncțional*.

În creditul contului se înregistrează: la sfârşitul perioadei (lunii), soldul creditor al conturilor din clasa 7 şi pierderea contabilă reportată. *În debit* se înregistrează: la sfârşitul perioadei (lunii), soldul debitor al conturilor de cheltuieli; profitul net realizat în exercițiul precedent şi nerepartizat; profitul net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat pe destinații.

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, dacă veniturile depăşesc cheltuielile, iar *soldul debitor* – pierderea realizată dacă cheltuielile depăşesc veniturile.

Formarea rezultatului exercițiului şi înregistrarea sa în contabilitate *se realizează pe etape*, în urma cărora rezultă **profitul de realizat** la nivelul întreprinderii.

Atât modul de constituire, cât şi destinațiile profitului sunt supuse reglementărilor legale.

La societățile comerciale cu capital integral sau majoritar de stat, profitul net se repartizează conform prevederilor **Legii nr. 15/1990** privind societățile comerciale, iar la societățile comerciale cu capital privat, potrivit hotărârilor adunării generale a acționarilor sau asociaților care trebuie să țină seama de prevederile Legii nr. 31/1990 republicată, de Statutul societății şi de alte reglementări.

Principalele destinații ale profitului sunt: constituirea rezervelor, investiții; constituirea fondului de participare a salariaților la profit; plata dividendelor; vărsăminte la buget din profitul net al regiilor autonome şi alte destinații prevăzute de lege, statut sau de contractul de asociere.

Evidența repartizării profitului se ține cu ajutorul contului **129 „Repartizarea profitului"**. Este un cont *de activ. În debit* se înregistrează: rezervele constituite din profitul realizat în exercițiul curent; acoperirea pierderilor contabile realizate în exercițiile precedente din profitul realizat în exercițiul curent; sumele repartizate pentru participarea salariaților la profit, dividende, vărsăminte la bugetul de stat din profitul net al regiilor autonome, surse proprii de finanțare.

În creditul acestui cont se înregistrează profitul net realizat în exercițiul precedent, care a fost repartizat pe destinații legale.

Soldul debitor al contului reprezintă profitul repartizat aferent anului în curs.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociațiilor care a aprobat repartizarea profitului.

Evidența rezultatului sau a părții din rezultatul exercițiului precedent a cărei repartizare a fost amânată de adunarea generală a acționarilor sau asociaților se realizează cu ajutorul contului **117 „Rezultatul reportat”**. Este un cont *bifuncțional*.

În creditul acestui cont se înregistrează: pierderile contabile ale exercițiilor precedente, acoperite din rezerve; pierderile contabile ale exercițiilor precedente acoperite din profitul exercițiului curent; pierderile realizate în exercițiile precedente, care reduc capitalul social; profitul net realizat în exercițiul precedent şi nerepartizat; rezultatul favorabil provenit din corectarea erorilor contabile.

În debitul acestui cont se înregistrează: pierderile contabile realizate în exercițiul precedent; profitul net realizat în exercițiile precedente, repartizat pentru rezerve, participarea salariaților la profit, vărsăminte din profitul net al regiilor autonome, dividende cuvenite acționarilor sau asociaților; rezultatul nefavorabil din corectarea erorilor contabile.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar *soldul creditor*, profitul nerepartizat. Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului finanicar şi cel reportat, din rezerve, prime de capital şi capital social potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

La sfârşitul anului, după aprobarea bilanțului se realizează **închiderea operațiilor de repartizare a profitului**. În acest scop se utilizează următoarea înregistrare contabilă:

121	=	129
Profit sau pierdere		*Repartizarea profitului*

Pentru înregistrare în contabilitate a repartizării profitului pe principalele destinații care decurg din reglementările legale se folosesc următoarele formule-cadru:

a) Constituirea de rezerve din profitul exercițiului curent:

129	=	1061
Repartizarea profitului		*Rezerve legale*

b) Acoperirea pierderilor din anii precedenți (din profitul realizat în exercițiul curent):

129	=	117
Repartizarea profitului		*Rezultatul reportat*

c) Constituirea de: rezerve statutare, alte rezerve din profitul net:

129	=	%
Repartizarea profitului		1061 *Rezerve legale*
		1063 *Rezerve statutare sau contractuale*
		1068 *Alte rezerve*

d) Sumele (brute) repartizate pentru participarea salariaților la profit (inclusiv rata din profitul net cuvenită administratorului) şi pentru dividende cuvenite acționarilor sau asociaților:

129	=	117
Repartizarea profitului		*Rezultatul reportat*

e) După aprobarea bilanțului şi a contului de profit şi pierdere de adunarea generală a acționarilor/asociaților, sumele cuvenite salariaților şi acționarilor conform repartizărilor de mai sus se înregistrează ca drepturi cuvenite acestora:

117	=	%
Rezultatul reportat		424 *Prime reprezentând participarea personalului la profit*
		457 *Dividende de plată*

f) Impozitul aferent participării salariaților la profit şi dividende:

%	=	444
424 *Prime reprezentând participarea personalului la profit*		*Impozit pe venituri de natura salariilor*
457 *Dividende de plată*		

Test de autoevaluare 9.2.

I. Încercuiți răspunsurile corecte.

1. Identificați relația corectă:
   a) Venituri(V)-Cheltuieli(C)=+Rezultate (R);
   b) V-C=-R;
   c) V-C=±R;
   d) V+C=+R.

   A=; B=; C=; D=.

2. Destinațiile profitului sunt:
   a) acoperirea pierderilor din anii precedenți;
   b) distribuirea de dividende;
   c) majorarea capitalului;
   d) rambursarea creditelor bancare.

   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=b+c; D=b+c+d.

3. Sunt scutite de la plata impozitului pe profit:
   a) trezoreria statului;
   b) banca centrală;
   c) cultele religioase, pentru veniturile obținute conform legii;
   d) instituțiile de învățământ privat acreditate, pentru veniturile utilizate conform legii.

   A=a+b; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

4. În stabilirea impozitului pe profit predomină rațiunile fiscale deoarece:
   a) profitul sau pierderea se stabilesc lunar;
   b) plata impozitului pe profit datorat se realizează trimestrial;
   c) anul fiscal nu coincide cu anul calendaristic;
   d) impozitul datorat diferă de impozitul înregistrat.

   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+b+c; D=b+c+d.

5. Rezultatul exercițiului financiar:
   a) coincide cu rezultatul curent;

b) include şi impozitul pe profit;
c) se determină ca sumă între rezultatul curent şi rezultatul extraordinar;
d) apare ca rezultat brut şi rezultat net.

A=b+c+d; B=a+c+d; C=b+c; D=b+d.

6. O întreprindere poate înregistra:
   a) profit contabil şi profit fiscal;
   b) pierdere contabilă şi pierdere fiscală;
   c) profit contabil şi pierdere fiscală;
   d) pierdere contabilă şi profit fiscal.

   A=a+b+c; B=a+b; C=c+d; D=a+b+c+d.

II. Identificaţi enunţurile adevărate (A) şi false (F)

1. Exerciţiul final poate fi diferit de anul calendaristic.
2. Cifra de afaceri netă include TVA.
3. Rezultatul exerciţiului apare sub formă de profit.
4. Soldul creditor al contului 121 reprezintă pierderea.
5. Rezultatul contabil este identic cu rezultatul fiscal.
6. Au caracter deductibil numai cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri impozabile.
7. O firmă poate înregistra simultan pierdere contabilă şi profit impozabil.
8. Rezultatul fiscal(impozabil)=Rezultatul contabil+Cheltuieli nedeductibile-Deduceri fiscale.
9. Impozitul pe profit=16% × Rezultatul impozabil.
10. Rezultatul curent=(venituri din exploatare+venituri financiare)-(cheltuieli pentru exploatare+cheltuieli financiare)
11. Rezultatul brut al exerciţiului=Venituri totale-Cheltuieli totale
12. Rezultatul net al exerciţiului=Rezultatul brut-Impozitul pe profit.
13. La determinarea rezultatului se iau în considerare doar cheltuielile şi veniturile exerciţiului.
14. Contul 121 “Profit sau pierdere” este identic cu situaţia financiară “Contul de profit şi pierdere”.
15. Impozitul pe profit reprezintă o cheltuiala de natură fiscală.

III. Să se calculeze impozitul pe profit cunoscând următoarele date:
- venituri totale 75.200 lei
- cheltuieli totale 34.370 lei
- amenzi datorate 870 lei
- dividende de primit 1.200 lei

Anexa nr. 3

CONTUL DE PROFIT ŞI PIERDERE

la data de 31 decembrie .....

Denumirea indicatorului	*Nr rd.*	*Exercițiul financiar* precedent	*Exercițiul financiar* încheiat
A	B	1	2
1. Cifra de afaceri netă (rd.02+02+04+05+06)	01		
Producția vândută (ct. 701+702+703+704+705+706+708)	02		
Venituri din vânzarea mărfurilor (ct. 707)	03		
Reduceri comerciale acordate (ct. 709)	04		
Venituri din dobînzi înregistrate de entitățile radiate din Registrul general şi care mai au în derulare contracte de leasing (ct.766*)	05		
Venituri din subvenții de exploatare aferente cifrei de afaceri nete (ct.7411)	06		
2. Venituri aferente costului de producție în curs de execuție (ct. 711+712)	07		
Sold C			
Sold D	08		
3. Producția realizată de entitate pentru scopurile sale proprii şi capitalizată (ct. 721+722)	09		
4. Alte venituri din exploatare (ct. 758+7417)	10		
VENITURI DIN EXPLOATARE – TOTAL (ct. 01+07-08+09+10)	11		
5. a) Cheltuieli cu materiile prime şi materialele consumabile (ct. 601+602-7412)	12		
Alte cheltuieli materiale (crt. 603+604+606+608)	13		
b) Alte cheltuieli externe (cu energie şi apă) (ct. 605-7413)	14		
Cheltuieli privind mărfurile (ct. 607)	15		
Reduceri comerciale pimite (ct. 609)	16		
6. Cheltuieli cu personalul (rd. 18+19)	17		
a) Salarii şi indemnizații (ct. 641+642+643+644-7414)	18		
b) Cheltuieli cu asigurările şi protecția socială (ct. 645-7415)	19		
7. a) Ajustarea valorii imobilizărilor corporale şi necorporale (rd. 21-22)	20		
a.1) Cheltuieli (ct. 6811+6813)	21		
a.2.) Venituri (ct. 7813)	22		
7. b) Ajustarea valorii activelor circulante (rd. 24-25)	23		

b.1) Cheltuieli (ct. 654+6814)	24
b.2) Venituri (ct. 754+7814)	25
8. Alte cheltuieli de exploatare (rd. 24 la 30)	26
8.1. Cheltuieli privind prestațiile externe (ct. 611+612+613+614+621+622+623+624 +625+626+627+628-7416)	27
8.2. Cheltuieli cu alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate (ct. 635)	28
8.3. Alte cheltuieli (ct.652+ 658)	29
Cheltuieli cu dobînzile de refinanțare înregistrate de entitățile radiate din Registrul general şi care au în derulare contracte de leasing(ct. 666*)	30
Ajustări privind provizioanele (rd. 32-33)	31
Cheltuieli (ct. 6812)	32
Venituri (ct. 7812)	33
CHELTUIELI DE EXPLOATARE – TOTAL (rd. 12 la 15-16+17+20+23+26+31)	34
PROFITUL SAU PIERDEREA DIN EXPLOATARE:	
Profit (rd.11-34)	35
Pierdere (rd. 34-11)	36
9. Venituri din interese de participare (ct. 7611+7613)	37
- din care, venituri obținute de la entități afiliate	38
10. Venituri din alte investiții şi împrumuturi care fac parte din activele imobilizate (ct. 763)	39
- din care, venituri obținute de la entități afiliate	40
11. Venituri din dobânzi (ct. 766*)	41
- din care, venituri obținute de la entități afiliate	42
Alte venituri financiare (ct. 762+764+765+767+768)	43
VENITURI FINANCIARE – TOTAL (rd. 37+39+41+43)	44
12. Ajustarea valorii imobilizărilor financiare şi a investițiilor financiare deținute ca active circulante (rd. 46-47)	45
Cheltuieli (ct. 686)	46
Venituri (ct. 786)	47
13. Cheltuieli privind dobânzile (ct. 666*-7418)	48
- din care, venituri obținute de la entități afiliate	50
Alte cheltuieli financiare (ct. 663+664+665+667+668)	51
CHELTUIELI FINANCIARE – TOTAL (rd. 45+48+50)	
PROFITUL SAU PIERDEREA FINANCIARĂ:	
Profit (rd. 44-51)	52
Pierdere (rd. 51-44)	53
14. **PROFITUL SAU PIERDEREA CURENTĂ**:	
Profit (rd. 11+44-34-51)	54
Pierdere (rd. 34+51-11-44)	55
15. Venituri extraordinare (ct. 771)	56
16. Cheltuieli extraordinare (ct. 671)	57

17.**PROFITUL SAU PIERDEREA DIN ACTIVITATEA EXTRAORDINARĂ:**	
Profit (rt. 56-57)	58
Pierdere (rd. 57-56)	59
VENITURI TOTALE (rd. 11+44+56)	60
CHELTUIELI TOTALE (rd. 34+51+57)	61
PROFITUL SAU PIERDEREA BRUTĂ:	
Profit (rd. 60-61)	62
Pierdere (rd. 61-60)	63
18. IMPOZITUL PE PROFIT (ct. 691-791)	64
19. Alte impozite neprezentate la elementele de mai sus (crt. 698)	65
20. **PROFITUL SAU PIERDEREA NETĂ A EXERCIȚIULUI FINANCIAR:**	
Profit (rd. 62-64-65)	66
Pierdere	67
(rd. 63+64+65)	
(rd. 64+65-62)	

ADIMINISTRATOR	ÎNTOCMIT
Numele şi prenumele	Numele şi prenumele
	Calitatea
Semnătura	Semnătura
Ştampila unității	Nr. de înregistrare în organismul profesional

9.3. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 9.1.

I. 1-B; 2-C; 3-D; 4-C

II. 1-F; 2-A; 3-A; 4-F; 5-F; 6-A; 7-A; 8-F; 9-A; 10-A; 11-F; 12-F; 13-F; 14-A; 15-A; 16-A; 17-F

Test de autoevaluare 9.2.

I. 1-c; 2-A; 3-C; 4-B; 5-C; 6-D

II. 1-A; 2-F; 3-F; 4-F; 5-F; 6-A; 7-A; 8-A; 9-A; 10-A; 11-A; 12-A; 13-A; 14-F; 15-A

III. Etapele de calcul sunt:

a) Determinarea rezultatului contabil
Rezultatul contabil=Venituri-Cheltuieli=
75200 lei-34370 lei=40.830 lei

b) Detereminarea rezultatului fiscal
Rezultatul fiscal (impozabil)=Rezultatul contabil+cheltuieli nedeductibile-Deduceri fiscale=40.830 lei+870 lei-1200 lei=40.500 lei

c) Detereminarea impozitului pe profit

Impozitul pe profit=16% × Rezultatul impozabil=16% × 40.500 lei=6.480 lei.

9.4. Lucrare de verificare Unitatea 9

Determinarea şi înregistrarea în contabilitate a rezultatului net.

9.5. Bibliografie pentru Unitatea 9

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C.H. Beck, 2007, cap. VI(6.8 şi 6.9).
2. N. Feleagă, L. Malciu, S. Bunea – *Bazele contabilităţii*, Ed. Economică, 2002, pag. 212-219; 246-251.
3. xxx Legea Nr.571 din 22 decembrie 2003 privind Codul fiscal, republicată.
4. xxx Legea Nr.31 din 16 noiembrie 1990, republicată.

Unitatea de învățare 10
ÎNCHEIEREA EXERCIȚIULUI FINANCIAR. SITUAȚIILE FINANCIARE ANUALE

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.10
10.1. Conținutul procesului de încheiere a exercițiului şi lucrările aferente
10.2. Situațiile financiare anuale
10.2.1. Bilaţtul şi contul de rezultate
10.2.2. Aprobarea, semnarea şi publicarea situațiilor financiare anuale
10.3. Răspunsuri la testele de autoevaluare
10.4. Lucrare de verificare Unitatea 10
10.5. Bibliografie pentru Unitatea 10

Obiectivele unității de învățare 10

După studiul acestei unități de învățare veți reuși să:

- cunoaşteți lucrarile de închidere a exercițiului şi înregistrările contabile aferente;
- rețineți reglementările în vigoare privind elaborarea și publicarea situațiilor financiare anuale;
- înțelegeți importanța şi conținutul situațiilor financiare anuale;
- surprindeți legătura bilanțului cu contul de profit și pierdere ca documente de sinteză.

10.1. Conținutul procesului de închidere a exercițiului şi lucrările aferente

Conform Legii contabilității nr. 82/1991, *în România exercițiul financiar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie*, cu excepția primului an de activitate, când acesta începe la data înființării, respectiv a înmatriculării.

Încheierea exercițiului financiar asigură prezentarea situației patrimoniului şi a rezultatelor obținute, respectiv a activelor şi pasivelor prin bilanț, precum şi a veniturilor, cheltuielilor şi a beneficiilor sau pierderilor, prin contul de profit şi pierdere.

Bilanțul contabil constituie documentul oficial de gestiune al unităților patrimoniale, care trebuie să asigure o imagine fidelă, clară şi completă a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor obținute.

Alături de alte procedee specifice contabilității, bilanțul reprezintă o componentă importantă a sistemului informațional. Prin conținutul său, acesta reprezintă o sinteză a informațiilor ce caracterizează la un moment dat elementele constitutive ale patrimoniului întreprinderii.

Bilanțul reprezintă un instrument de conducere nu numai la nivelul unităților patrimoniale, ci şi la nivel național. Normele metodologice de utilizare a bilanțurilor stabilesc modul de centralizare a acestora *pe ramuri de activitate, în profil teritorial şi departamental, precum şi pe ansamblul economiei naționale***.**

Încheierea exercițiului şi elaborarea bilanțului contabil presupun o succesiune de lucrări, unele cu caracter preliminar, altele privind completarea propriu-zisă a bilanțului.

Lucrările cu caracter preliminar se numesc **lucrări de închidere** şi cuprind mai multe momente:

1. Înregistrarea în conturi a tuturor documentelor justificative care reflectă operaţiile economice şi financiare ale perioadei de gestiune respective.

2. Întocmirea balanţei generale a conturilor precum şi a balanţelor analitice înainte de inventarierea patrimoniului.

3. Inventarierea generală a patrimoniului, care are ca scop stabilirea situaţiei reale a patrimoniului unităţii şi punerea de acord a evidenţei cu realităţile constatate în urma inventarierii, precum şi evaluarea elementelor patrimoniale la nivelul valorii curente.

4. Înregistrarea în contabilitate a operaţiunilor de regularizare.

5. Întocmirea unei noi balanţe a conturilor, după înregistrările de mai sus, care cuprind soldurile necesare pentru bilanţ.

6. Determinarea rezultatului exerciţiului şi întocmirea contului de profit şi pierdere.

7. Redactarea (completarea) bilanţului contabil.

Tema de reflecţie 10.1.

Care este rolul închiderii exerciţiului în managementul întreprinderii?

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Închiderea conturilor se face prin contul de profit sau pierdere, în cazul conturilor de cheltuieli şi venituri şi prin contul 892 „Bilanţ de închidere", pentru celelalte conturi.

1. Închiderea conturilor de cheltuieli:

121	=	*%*
Profit sau pierdere		*Cheltuieli cu materiile prime*
		Cheltuieli cu materialele consumabile
		Cheltuieli privind mărfurile
		Cheltuieli cu salariile personalului
		Cheltuieli privind asigurările şi protecţia socială
		Cheltuieli cu amortizările şi provizioanele
		etc.

2. Închiderea conturilor de venituri:

%	=	121
Venituri din vânzarea produselor finite		*Profit sau pierdere*
Venituri din vânzarea mărfurilor, etc.		

3. Închiderea conturilor cu sold debitor:

892	=	*%*
Bilanț de închidere		*Materiale*
		Produse finite
		Mărfuri
		Clienți
		Casa
		Conturi la bănci
		Titluri de plasament

4. Închiderea conturilor cu sold creditor:

%	=	892
Furnizori		*Bilanț de închidere*
Efecte comerciale de plată		
Capital social		
Rezerve		
Credite bancare pe termen scurt		
Rezultatul bilanțului etc.		

Contul **892 „Bilanț de închidere”** asigură închiderea tuturor conturilor la sfârşitul fiecărui exercițiu. *În debit* se înregistrează soldurile conturilor de activ, iar *în credit*, soldurile conturilor de pasiv. În urma acestor înregistrări, contul se soldează.

La începutul fiecărui exercițiu, pentru deschiderea conturilor se foloseşte contul **891 „Bilanț de deschidere”**. *În debit* se înregistrează soldurile conturilor de pasiv, iar *în credit*, soldurile conturilor de activ. După efectuarea acestor înregistrări, contul se soldează.

Test de autoevaluare 10.1.

I. Încercuiți răspunsurile corecte.

1. Exercițiul financiar:
   a) reprezintă perioada pentru care trebuie întocmite situații financiare anuale;
   b) de regulă, coincide cu anul calendaristic;
   c) are o durată de 12 luni;
   d) poate diferi de anul calendaristic.

   A=a+b+c; B=a+b; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

2. Lucrările de închidere a exercițiului sunt, în principal, următoarele:
   a) verificarea înregistrării corecte în conturi a tuturor operațiunilor;
   b) inventarierea generală a patrimoniului;
   c) determinarea rezultatului exercițiului şi repartizarea acestuia;
   d) întocmirea balanței de verificare definitive.

   A=a+b+c+d; B=a+c+d; C=a+b+d; D=b+c+d.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F)

1. Forma adoptată pentru prezentarea bilanțului nu poate fi modificată de la un exercițiu financiar la altul.

2. Închiderea conturilor se face prin contul de profit sau pierdere în cazul conturilor de venituri şi cheltuieli.
3. Dupa efectuarea operaţiunilor de închidere a conturilor de venituri şi cheltuieli, acestea prezintă sold zero.
4. Delimitarea în timp a cheltuielilor şi veniturilor este consecinţa aplicării principiului independenţei exerciţiului.
5. Lucrările contabile de închidere a exerciţiului financiar se finalizează întocmirea situaţiilor financiare anuale.

10.2. Situaţiile financiare anuale

Lucrările de închidere a exerciţiului financiar se finalizează cu întocmirea **situaţiilor financiare anuale**. Acestea constituie documente oficiale de prezentare a situaţiei economico-financiare, care trebuie să ofere o imagine fidelă a activelor, datoriilor, poziţiei financiare, profitului sau pierderii entităţii.

Condiţiile de întocmire şi prezentare a situaţiilor financiare sunt prevăzute în Legea contabilităţii şi în Reglementările contabile conforme cu directivele europene.

Obligativitatea întocmirii situaţiilor financiare anuale vizează societăţile comerciale, societăţile/companiile naţionale, regiile autonome, institutele naţionale de cercetare-dezvoltare, societăţile cooperatiste şi celelalte persoane juridice cu scop lucrativ. Componentele şi formularul acestor documente de sinteză se diferenţiază în funcţie de reglementările contabile aplicabile.

Pentru întreprinderile care aplică Reglementările contabile conforme cu directivele europene, aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 3055/2009, situaţiile financiare anuale se compun din *bilanţ, cont de profit şi pierdere, situaţia modificărilor capitalului propriu, situaţia fluxurilor de numerar şi note explicative la situaţiile finaciare anuale.* Aceste situaţii finanicare sunt întocmite de persoanele juridice care la data bilanţului depăşesc limitele a două dintre următoarele trei criterii: total active – 3.650.000 euro; cifra de afaceri netă – 7300.000 euro; număr mediu de salariaţi în cursul exerciţiului financiar – 50.

Agenţii economici care la data bilanţului nu depaşesc limitele a două dintre criteriile de mărime prevăzute, întocmesc *situaţii financiare anuale simplificate* care se compun din *bilanţ prescurtat, cont de profit şi pierdere şi note aplicative la situaţiile financiare anuale simplificate*.

Reglementările contabile conforme cu Directiva a şaptea a CEE prevăd întocmirea situaţiilor financiare anuale consolidate alcătuite din bilanţ consolidat, cont de profit şi pierdere consolidat şi notele explicative la situaţiile financiare anuale consolidate.

Obiectivul situaţiilor financiare este de a furniza informaţii utile pentru adoptarea deciziilor economice şi de a satisface nevoile de informare ale unei game largi de utilizatori (investitorii, angajatorii, creditorii, furnizorii, clienţii, instituţiile statului şi alte autorităţi, precum şi publicul). Utilitatea informaţiilor furnizate de situaţiile financiare este condiţionată de respectarea cerinţelor calitative ale acestora: inteligibilitatea, relevanţa, credibilitatea şi comparabilitatea.

Satisfacerea acestor exigenţe presupune respectarea cerinţelor impuse, care se aplică situaţiilor financiare ale tuturor întreprinderilor comerciale şi industriale din sectorul public şi privat.

Tema de reflecţie 10.2.
Cum influenţează informaţiile furnizate de situaţiile financiare calitatea actului decizional.
Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Reglementările actuale stabilesc concepţiile care stau la baza întocmirii şi prezentării situaţiilor financiare necesare informării utilizatorilor externi, precum şi condiţiile de recunoaştere şi evaluare a elementelor pe baza cărora sunt întocmite situaţiile financiare ca parte constitutivă a procesului de raportare financiară.

Persoanele prevăzute de Legea contabilităţii la art.1 alin.(1)–(4) au obligaţia să întocmească situaţii finanicare anuale, inclusiv în situaţia fuziunii, divizării sau lichidării acestora, în condiţiile legii. Persoanele juridice fără scop patrimonial întocmesc situaţii financiare anuale, care se compun din bilanţ şi contul rezultatului exerciţiului.

Situaţiile financiare anuale constituie un tot unitar şi sunt însoţite de raportul administratorilor, raportul de audit sau raportul comisiei de cenzori, după caz, şi propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile. De asemenea, sunt însoţite de o declaraţie scrisă a persoanelor prevăzute la art.10 alin. (1) din Legea contabilităţii prin care îşi asumă răspunderea pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale.

Situaţiile financiare anuale se păstrează timp de 10 ani.

10.2.1. Bilanţul şi contul de rezultate

O mare importanţă pentru întocmirea situaţiilor financiare o are *evaluarea elementelor de activ şi pasiv*. **Evaluarea** reprezintă procesul prin care se determină valorile la care structurile situaţiilor financiare vor fi recunoscute în bilanţ şi în contul de profit şi pierdere. Aceasta presupune alegerea unei anumite baze de evaluare.

Reglementările aprobate prin Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 306/2002 stabilesc regulile generale de evaluare ce trebuie utilizate de agenţii economici. Astfel, bunurile reprezentând aport la capitalul social se evaluează la valoarea de aport, bunurile obţinute cu titlu gratuit la valoarea justă, bunurile obţinute cu titlu oneros la costul de achiziţie, iar bunurile produse de întreprindere, la costul de producţie.

De regulă, *situaţiile financiare sunt întocmite conform unui model bazat pe costul istoric şi pe conceptul de menţinere a nivelului capitalului financiar nominal.*

Întocmirea efectivă a situaţiilor financiare anuale se realizează pe baza balanţelor de verificare. Aceasta nu înseamnă însă preluarea în mod automat a informaţiilor în situaţiile financiare. Pentru a putea fi cuprinse în situaţiile financiare anuale, informaţiile din balanţele de verificare vor fi supuse unor *procese de selectare, grupare şi însumare a soldurilor, precum şi de corectare a unor elemente (amortizări, provizioane pentru deprecieri)*.

Fiecare componentă a situaţiilor financiare reflectă aspecte specifice unor tranzacţii sau evenimente şi poate fi utilizată în scopuri multiple. Informaţiile privind poziţia financiară sunt furnizate în primul rând de bilanţul contabil, iar cele privind performanţa, de contul de profit şi pierdere. Aprecierea poziţiei financiare a unei întreprinderi este posibilă pe baza analizei relaţiilor dintre activele, datoriile şi capitalurile proprii raportate în bilanţ.

Performanţa financiară poate fi interpretată ca acţiune şi ca rezultat al acţiunii. În această ultimă accepţie, măsura performanţei financiare o constituie rezultatul reflectat în *contul de profit şi pierdere*. Cu ajutorul acestui document de sinteză, denumit şi *cont de*

rezultat, devine posibilă construcţia şi delimitarea indicatorilor privind rezultatele obţinute în cursul perioadei analizate.

Profitul este frecvent utilizat ca o măsură a performanţei unei societăţi comerciale.

Conexiunea bilanţului cu contul de profit şi pierdere se evidenţiază şi prin relaţia de echivalenţă existentă între variaţia capitalului propriu şi rezultatul exerciţiului determinat ca diferenţă între veniturile şi cheltuielile agentului economic. De altfel, rezultatul net al exerciţiului constituie o informaţie comună a bilanţului şi contului de profit şi pierdere.

10.2.2. Aprobarea, semnarea şi publicarea situaţiilor financiare

Întocmirea situaţiilor financiare anuale trebuie să fie precedată obligatoriu de inventarierea generală a elementelor de activ şi de pasiv şi a celorlalte bunuri şi valori aflate în gestiune şi administrare. Pentru fiecare exerciţiu financiar consiliul de administraţie va elabora raportul administratorilor, care cuprinde cel puţin o prezentare fidelă a dezvoltării şi performanţei activităţilor entităţii şi a poziţiei sale financiare, împreună cu o descriere a principalelor riscuri şi incertitudini cu care se confruntă.

Raportul administratorilor oferă, de asemenea, informaţii despre evenimente importante apărute după sfârşitul exerciţiului financiar, dezvoltarea previzibilă a entităţii, activităţile din domeniul cercetării şi dezvoltării, ş.a.

Situaţiile financiare anuale ale entităţilor se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate. Auditorii statutari îşi exprimă o opinie referitoare la gradul de conformitate a raportului administratorilor cu situaţiile financiare anuale pentru acelaşi exerciţiu financiar. Raportul de audit se semnează de către auditori statutari, persoane fizice, în numele acestora, sau al auditorilor persoane juridice autorizate, după caz, şi se datează.

Situaţiile financiare au înscrise clar numele şi prenumele persoanei care le-a întocmit, calitatea acesteia (director economic, contabil şef sau altă persoană desemnată prin decizie scrisă de administrator, membră C.E.C.A.R, să îndeplinească această funcţie, expert contabil, contabil autorizat), precum şi numărul de înregistrare în organismul profesional, dacă este cazul.

Situaţiile financiare ale întreprinderii, însoţite de raportul administratorilor pentru exerciţiul financiar respectiv, precum şi raportul auditorilor, semnat de persoana responsabilă, vor fi supuse spre aprobare de către adunarea generală a asociaţilor sau acţionarilor.

Potrivit prevederilor Legii nr. 31/1990 privind societăţile comerciale, republicată, cu modificările şi completările ulterioare, bilanţul şi contul de profit şi pierdere se verifică şi certifică de cenzori, acolo unde se prevede existenţa acestora.

Instituţiile publice şi celelalte persoane juridice, ai căror conducători au calitatea de ordonator de credite, depun un exemplar din situaţiile financiare trimestriale şi anuale la organul ierarhic superior, la termenele stabilite de acesta.

Ministerele, celelalte organe ale administraţiei publice centrale, autorităţile publice şi unităţile administrativ-teritoriale, ai căror conducători au calitatea de ordonator principal de credite, depun la Ministerul Finanţelor Publice un exemplar din situaţia financiară trimestrială şi anuală, potrivit normelor şi la termenele stabilite de acesta.

Eventualele erori constatate în contabilitate, după aprobarea şi depunerea situaţiilor financiare anuale, vor fi corectate în anul în care acestea se constată.

După aprobare, situaţiile financiare anuale se publică în Monitorul Oficial al României, în termenul prevăzut de lege.

Nerespectarea reglementărilor emise de Ministerul Finanţelor Publice cu privire la întocmirea, semnarea şi depunerea în termen legal a situaţiilor financiare periodice şi prezentarea de situaţii financiare care conţin date eronate sau necorelate constituie contravenţii la prevederile Legii contabilităţii.

Situațiile financiare anuale şi raportările contabile se semnează de către directorul economic, contabilul-şef sau altă persoană împuternicită să îndeplinească această funcție. Aceste situații şi raportări pot fi întocmite şi semnate de persoane fizice sau juridice, autorizate potrivit legii, membre ale Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați din România.

Test de autoevaluare 10.2.

I. Încercuiți răspunsurile corecte

1. Situațiile financiare anuale(SFA) cuprind:
   a) bilanț;
   b) contul de profit şi pierdere;
   c) balanța de verificare;
   d) situația fluxurilor de numerar.

   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+b; D=a+b+c.

2. SFA simplificate cuprind:
   a) bilanț prescurtat;
   b) cont de profit şi pierdere;
   c) note explicative la SFA simplificate;
   d) situația creanțelor şi a datoriilor.

   A=a+b+c+d; B=a+b+d; C=a+b; D=a+b+c.

3. Utilizatorii SFA sunt:
   a) investitorii;
   b) creditorii;
   c) furnizorii;
   d) publicul;

   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+b+d; D=a+c+d.

4. SFA sunt însoțite de:
   a) raportul administratorilor;
   b) raportul de audit;
   c) raportul comisiei de cenzori;
   d) propunerea de distribuire a profitului sau de acoperire a pierderii contabile.

   A=a+b; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=a+b+d.

5. SFA:
   a) finalizează lucrările contabile de închidere a exercițiului;
   b) presupun agregarea datelor contabilității curente;
   c) permit determinarea indicatorilor economico-financiari;
   d) au ca etapă premergatoare inventarierea generală a patrimoniului.

   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b; D=a+c+d.

6. Examinarea SFA are ca obiectiv să verifice dacă acestea:
   a) sunt întocmite corect;
   b) concordă cu datele din contabilitate;
   c) sunt prezentate potrivit reglementărilor în vigoare;
   d) țin cont de evenimentele posterioare închiderii exercițiului.

   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=a+b; D=a+c.

7. SFA:
   a) reprezintă documente de sinteză contabilă;
   b) sunt denumite conturi anuale;
   c) se întomesc, de regulă, la sfârşitul exerciţiului;
   d) au componente diferite în funcţie de unitatea care face raportarea.
   A=a+c+d; B=a+b+c; C=a+b+c+d; D=a+c.

8. Raportul cenzorilor:
   a) verifică legalitatea întocmirii SFA;
   b) verifică concordanţa SFA cu registrele de contabilitate;
   c) verifică aspecte legate de evaluarea elementelor patrimoniale;
   d) se adresează Adunarii generale a acţionarilor.
   A=a+b+c+d; B=a+b+c; C=a+b; D=a+b+d.

9. Raportul administratorilor:
   a) oferă informaţii care nu au fost cuprinse în bilanţ şi contul de profit şi pierdere;
   b) include informaţii privind evenimente importante intervenite după închiderea exerciţiului;
   c) este elaborat de Consiliul de administraţie;
   d) descrie principalele riscuri şi incertitudini.
   A=a+b+c; B=a+b+c+d; C=b+c+d; D=a+c+d.

10. SFA:
   a) se auditează de persoane autorizate;
   b) se întocmesc în moneda naţională;
   c) sunt semnate de persoanele în drept;
   d) se pot întocmi şi ca situaţii consolidate.
   A=a+c+d; B=a+c; C=a+b+c+d; D=a+b+c.

II. Identificaţi enunţurile adevărate (A) şi false (F):

1. Exerciţiul financiar pentru instituţiile publice este anul bugetar.
2. O societate-mama întocmeşte SFA pentru propria activiate, precum şi SFA consolidate.
3. SFA ale persoanelor juridice de interes public sunt supuse auditului statutar.
4. Termenele pentru întocmirea şi depunerea SFA pentru societăţile comerciale este de 150 de zile de la încheierea exerciţiului.
5. SFA se auditează numai de personae juridice autorizate.
6. SFA reprezintă un mijloc de comunicare oficial.
7. SFA sunt supuse aprobării adunării generale a acţionarilor sau asociaţilor.
8. Întocmirea contului de profit şi pierdere se realizează pe baza rulajelor conturilor de venituri şi cheltuieli.
9. SFA şi raporturile contabile se semnează şi de către administratorul sau persoana care are obligaţia gestionarii entităţii.
10. Prezentarea de situaţii financiare care conţin date eronate sau necorelate, inclusiv cu privire la identificarea persoanei raportoare, constituie contravenţie.

10.3. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 10.1.

I. 1-C; 2-A

II. 1-A; 2-A; 3-A; 4-A; 5-A

Test de autoevaluare 10.2.

I. 1-B; 2-D; 3-B; 4-C; 5-A; 6-B; 7-C; 8-A; 9-B; 10-C

II.1-A; 2-A; 3-A; 4-F; 5-F; 6-A; 7-A; 8-A; 9-A; 10-A

10.4. Lucrarea de verificare Unitatea 10

Aspecte juridice privitoare la elaborarea, verificarea, auditarea şi publicarea situațiilor financiare anuale.

10.5. Bibliografie pentru Unitatea 10

1. Gh. Crețoiu, I. Bucur – *Contabilitate*, Ed. C.H. Beck, 2007, cap. IX.
2. xxx Legea Nr.82 din 24 decembrie 1991, republicată în M.O. al României, Partea I, nr.454 din 18 iunie 2008
3. xxx Ordinul nr.3055 din 29 oct.2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, publicat în M.O. nr.766 şi 766 bis din 10 noiembrie 2009.

Unitatea de învățare 11
AUDITUL FINANICAR ŞI EXPERTIZA CONTABILĂ

CUPRINS

Obiectivele unității de învățare nr.11
11.1. Auditul financar
11.2. Organizarea auditului financiar în România
11.3. Auditul intern
11.4. Expertiza contabilă
11.4.1.Experții contabili şi contabilii autorizați
11.4.2. Raportul de expertiză contabilă
11.5 Răspunsuri şi comentarii la testele de autoevaluare
11.6. Lucrare de verificare Unitatea 11
11.7. Bibliografie pentru Unitatea 11

Obiectivele unității de învățare 11

După studiul acestei unități de învățare veți reuşi să:

- înțelegeți conținutul activității de audit şi principalele tipuri de audit;
- cunoaşteți reglementările în vigoare referitoare la organizarea şi desfăşurarea auditului financar;
- rețineți necesitatea şi specificul auditului intern;
- descifrați necesitatea, obiectul şi funcțiile expertizei contabile;
- rețineți specificul activității experților contabili şi contabililor autorizați;
- înțelegeți valorificarea expertizei contabile în practica judiciară.

11.1. Auditul financiar

Definirea conceptului de audit are în vedere conținutul şi semnificațiile sale în diferite etape istorice. Termenului de **audit** i s-au asociat diferite sensuri. Astfel, până în anii ’70, *auditul era sinonim cu controlul efectuat asupra conturilor anuale*. Ulterior, acest termen capătă o largă circulație şi, față de accepțiunea anterioară, desemnează *misiuni de consultanță şi asistență (consultanță juridică, asistență informatică), misiuni de punere în aplicare de proceduri (proceduri de gestiunea trezoreriei, proceduri de gestiunea stocurilor), precum şi misiuni de consultanță în domeniul strategiei*.

Termenul de audit poate desemna şi *misiunea de control al conturilor anuale* în scopul de a certifica imaginea lor fidelă şi de a aprecia activitatea de ameliorare a performanțelor firmei sau misiunea de a exprima o opinie independentă asupra unei operațiuni specifice.

Într-o abordare cuprinzătoare, auditul reprezintă „*procesul desfăşurat de persoane fizice sau juridice legal abilitate, numite auditori, prin care se analizează şi se evaluează în mod profesional informații legate de o anumită entitate, utilizând tehnici şi procedee specifice, în scopul obținerii de dovezi, numite probe de audit, pe baza cărora auditorii emit într-un document,numit raport de audit, o opinie responsabilă şi independentă, prin apelarea*

la criterii de evaluare care rezultă din reglementările legale sau din buna practică recunoscută unanim în domeniul în care îşi desfăşoară activitatea entitatea auditată".

La baza normelor de audit din România se află cerinţele normelor şi directivelor de audit publicate de Consiliul I.F.A.C. (Federaţia Internaţională a Contabililor), prin care se urmăreşte armonizarea practicilor de audit şi de servicii conexe pe plan mondial.

Există mai multe tipuri de audit.

În funcţie de *obiectivul urmărit*, auditul se poate clasifica astfel:

- audit financiar (auditul situaţiilor financiare);
- audit de conformitate;
- audit operaţional.

Obiectivul **auditului financiar** constă în exprimarea de către auditor a unei opinii, potrivit căreia situaţiile financiare au fost întocmite, sub toate aspectele semnificative, în conformitate cu un cadru general de raportare identificat. De regulă, auditul situaţiilor financiare este realizat de auditori externi (independenţi).

Prin **auditul de conformitate** se urmăreşte modul în care persoana sau entitatea auditată respectă anumite politici sau norme legale. În acest caz, criteriile urmărite pentru stabilirea gradului de corespondenţă au un caracter mult mai specific.

Auditul operaţional, denumit şi **audit al performanţei**, îşi propune să evalueze performanţele şi să identifice modalităţile implementate de îmbunătăţire a activităţii, în corelaţie cu anumite obiective stabilite de management.

În funcţie de *afilierea auditorilor* se disting următoarele tipuri de audit:

a) **Auditul extern**. Este un audit independent, realizat pe baza unei relaţii contractuale cu clientul. Din acest punct de vedere poate fi considerat un audit contractual. Acest tip de audit poate avea ca obiect auditarea situaţiilor financiare, precum şi prestarea de servicii conexe.

b) **Auditul intern**. Acest tip este constituit în cadrul *structurii de control* al unei societăţi pentru a examina şi evalua activitatea acesteia şi este realizat de auditori interni care au calitatea de angajaţi permanenţi ai societăţii sau instituţiei respective.

c) **Auditul guvernamental**. Este efectuat de angajaţi ai instituţiilor publice specializate (Ministerul Finanţelor Publice, Curtea de Conturi), care auditează aspecte legate de stabilirea şi plata taxelor şi impozitelor datorate statului, de activitatea instituţiilor care utilizează fonduri publice ş.a.

Deşi există deosebiri între auditul intern şi auditul extern, este recunoscută şi examinată complementaritatea lor. În principal, deosebirile privesc următoarele aspecte:

- *statutul*. În timp ce auditorul intern este un angajat al întreprinderii, auditorul extern îşi desfăşoară activitatea pe baza unui contract de prestări de servicii încheiat cu clientul său;
- *beneficiarii auditului*. Dacă auditul intern se adresează conducerii întreprinderii, auditul extern are o adresabilitate mult mai largă, vizând totalitatea utilizatorilor;
- *obiectivele auditului*. Auditul intern îşi propune să aprecieze buna desfăşurare a activităţii unei întreprinderi;
- *câmpul de aplicare a auditului*. Auditul extern examinează totalitatea faptelor şi evenimentelor care contribuie la determinarea rezultatelor şi la elaborarea situaţiilor financiare, fără a se limita strict la sectorul contabil;
- *gradul de independenţă*. Auditul intern beneficiază de o independenţă limitată, pe când autorul extern dispune de o independenţă caracteristică unei profesiuni libere;
- *periodicitatea*. Faţă de caracterul permanent al activităţii desfăşurate în cadrul auditului intern, auditorii externi îşi realizează misiunile la anumite intervale de timp;
- *metoda*. Pentru culegerea probelor de audit, cele două tipuri de audit utilizează metode specifice.

Deşi sunt remarcate aceste diferenţieri, este recunoscută necesitatea colaborării auditului intern cu auditul extern, ca urmare a complementarităţii lor din punct de vedere al câmpului de aplicare şi al obiectivelor urmărite.

Un alt criteriu de clasificare a auditului se referă la *momentul efectuării sale*. Din acest punct de vedere există:

a) **auditul preventiv**. Ca urmare a faptului că operaţiunile economice sau financiare sunt examinate anterior desfăşurării lor, acest tip de audit are avantajul de a putea preveni posibilitatea apariţiei unor prejudicii.

b) **auditul ulterior**. Denumit şi **audit corectiv**, acest tip de audit constată *post factum* rezultatele desfăşurării operaţiunilor şi poate contribui la prevenirea apariţiei unor fenomene negative constatate anterior.

De asemenea, se delimitează auditul financiar-contabil de auditul financiar-fiscal.

Auditul financiar-contabil îşi propune verificarea respectării cadrului conceptual al contabilităţii (postulate, principii, norme şi reguli de evaluare) general acceptat, a procedurilor interne stabilite de conducerea agentului economic, precum şi verificarea şi certificarea reflectării în contabilitate a situaţiilor financiare, a imaginii fidele, clare şi complete a acestora pe parcursul exerciţiului financiar.

Auditul fiscal constă în exprimarea unei opinii cu caracter independent, cu privire la activităţile, competenţele, drepturile şi obligaţiile fiscale şi are ca obiectiv evaluarea controlului fiscal, a riscurilor în domeniul impozitelor şi taxelor, a politicii fiscale şi a performanţelor sistemului fiscal.

Datorită recunoaşterii importanţei şi ponderii activităţii fiscale, se utilizează denumirea de audit financiar-fiscal.

Din perspectivă juridică, există audit legal şi audit contractual.

Auditul legal apare în ţările francofone sub forma controlului legal şi este exercitat de *comisarii de conturi* (Franţa). Reprezintă misiunea de audit care are ca scop certificarea sincerităţii, regularităţii şi imaginii fidele a conturilor anuale, precum şi verificarea specifică în privinţa respectării anumitor dispoziţii legale şi a altor informaţii.

Misiunea legală a comisarului de conturi cuprinde dispoziţii care nu sunt rezultatul unui contract, dar figurează în Legea societăţilor comerciale.

Auditul contractual *este de ordin privat şi neinstituţional şi presupune stabilirea unui contract între client şi auditor, căruia i se propune o misiune de audit*. Această misiune poate fi limitată la auditarea anumitor categorii de documente emise de întreprindere (auditul documentelor fiscale), a unei singure activităţi a întreprinderii (auditul vânzărilor) sau la auditul unuia dintre serviciile întreprinderii (auditul riscului de trezorerie).

Misiunea de audit contractual prezintă anumite similitudini cu misiunea de audit legal atât din punct de vedere al abordărilor, etapelor de lucru şi tehnicilor utilizate, cât şi al domeniilor auditate. Cu toate acestea, *misiunile de audit contractual se disting prin aceea că legea interzice orice aprecieri asupra performanţelor, precum şi imixtiunea în gestiunea întreprinderii*.

Temă de reflecţie 11.1.

Rolul misiunii de audit în oferirea de asigurări pertinente cu privvire la realitatea şi corectitudinea informaţiilor cuprinse în situaţiile finanicare.

Folosiţi spaţiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

11.2. Organizarea auditului financiar în România

În România, activitatea de audit financiar este de dată relativ recentă. Organizarea şi desfăşurarea acestei activităţi au impus adoptarea unei legislaţii specifice: Legea nr. 31/1990, republicată, privind societăţile comerciale; Legea contabilităţii nr. 82/1991, republicată, Ordonanţa de Urgenţă nr. 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar.

În vederea asigurării conformităţii auditului statutar din România cu cerinţele directivelor europene (Directiva 43/2006 a CEE; privind auditul statuar al conturilor anuale şi al conturilor consolidate) şi a efectuării misiunilor de audit statutar conform cerinţelor standardelor profesionale, s-a asigurat un cadru legislativ modern, coerent, conform reglementărilor europene.Astfel, a fost adoptată Ordonanţa de Urgenţă a Guvernului nr. 90/2008, privind auditul statutar al situaţiilor finanicare anuale şi al situaţiilor finanicare anuale consolidate, aprobată prin Legea nr.278/2008. De asemenea, a fost adoptată Legea pentru modificarea şi completarea Ordonanţei de Urgenţă a Guvernului nr.75/1999, privind activitatea de audit financiar, republicată, cu modificările şi completările ulterioare. Conform acestor reglementări, persoanele care au dobândit calitatea de auditor finanicar în condiţiile prevăzute de OUG nr.75/1999, republicată, cu modificările ulterioare, sunt considerate ca fiind auditori statutari. Totodată, sintagma de "audit financiar" s-a înlocuit cu cea de "audit statutar."

Fac obiectul auditului statutar situaţiile finanicare anuale întocmite de persoanele juridice prevăzute la pct.3 alin.(1) din Ordinul 3055/2009, precum şi situaţiile finanicare anuale întocmite de persoanele juridice de interes public. Aceste situaţii se auditează de către una sau mai multe persoane fizice sau juridice autorizate în condiţiile legii. Auditul financiarreprezintă activitatea efectuată de auditorii financiari în vederea exprimării unei opinii asupra situaţiilor financiare sau a unor componente ale acestora, exercitarea altor misiuni de asigurare şi servicii profesionale potrivit standardelor internaţionale de audit şi altor reglementări adoptate de camera Auditorilor Financiari din România (CAFR). Auditul finanicar cuprinde şi auditul statutar, desfăşurat potrivit legii.

Auditorii finanicari, în exercitarea independentă a profesiei, desfăşoară, în principal, următoarele activităţi:

a) auditul statutar al situaţiilor financiare anuale şi al situaţiilor financiare anuale consolidate;
b) auditul financiar al situaţiilor finanicare anuale şi al situaţilor financiare anuale consolidate ale entităţilor care au optat pentru auditarea situaţiilor financiare anuale;
c) misiuni de revizuire a situaţiilor finanicare anuale, a situaţiilor finanicare consolidate, precum şi a situaţiilor finanicare interimare;
d) misiuni de asigurare şi alte misiuni şi servicii profesionale, în conformitate cu standardele internaţionale în domeniu;
e) audit intern.

Auditorii finanicari pot desfăşura şi alte activităţi, precum:

a) consultanţă finanicar-bancară;
b) management finanicar-contabil;
c) pregătire profesională de specialitate în domeniu;
d) expertiză contabilă, evaluare, reorganizare judiciară şi lichidare, consultanţă fiscală, cu respectarea reglementărilor specifice şi a principiului independenţei, după caz.

Auditorii financiari, în exercitarea independentă a profesiei, trebuie să fie liberi şi percepuți a fi liberi de orice constrângere care ar putea aduce atingere principiilor de independență, obiectivitate şi integritate profesională.

Temă de reflecţie 11.2.
Activitățile desfăşurate de auditorii financiari.
Folosiți spațiul de mai jos pentru scrierea răspunsului.

Legislația adoptată în acest domeniu stabileşte cadrul şi condițiile desfăşurării activității de audit în raport de natura juridică şi condițiile economico-financiare ale entităților economice şi reglementează exercitarea independentă a profesiei de auditor..

Organizarea, coordonarea şi autorizarea desfăşurării activității de audit financiar sunt realizate de *Camera Auditorilor Financiari din România*, persoană juridică autonomă şi organizație profesională de utilitate publică fără scop patrimonial. Activitatea de audit statutar efectuată de auditorii finanicari este supravegheată de Consiliul pentru Supravegherea Publică a Activității de Audit Statutar. Camera a adoptat integral Standardele Internaționale de Audit şi Codul Etic, emise de IFAC. Camera elaborează următoarele reglementări: Regulamentul de organizare şi funcționare a Camerei, Codul etic şi standardele de audit, normele de desfăşurarea examenului de aptitudini profesionale, normele privind procedurile de control al calității auditului financiar, regulile privind pregătirea continuă a auditorilor financiari, normele privind procedurile minimale de audit, normele privind sistemul de asigurare a calității, normele privind raportarea auditului.

Camera are următoarele atribuții:

a) atribuie calitatea de auditor financiar şi emite autorizații pentru exercitarea acestei profesii;

b) organizează şi urmăreşte programul de pregătire continuă a auditorilor financiari;

c) controlează calitatea activității de audit financiar;

d) promovează actualizarea legislației prin instituțiile abilitate, precum şi a normelor de audit financiar şi audit intern, în concordanță cu reglementările instituțiilor profesionale europene şi internaționale;

e) adoptă normele interne privind activitatea Camerei;

f) retrage dreptul de exercitare a profesiei de auditor financiar în condițiile prevederilor Regulamentului de organizare şi funcționare a Camerei;

g) asigură reprezentarea internațională a profesiei de auditor financiar din România;

h) adoptă alte norme privind auditul statutar.

Organele de conducere ale Camerei sunt: Conferința, Consiliul şi Biroul Permanent al Consiliului Camerei. Membrii Consiliului Camerei sunt aleşi în cadrul Conferinței ordinare, putând îndeplini cel mult două mandate. Consiliul alege, pentru aceeaşi perioadă, Biroul permanent, precum şi persoanele care îndeplinesc funcțiile de conducere prevăzute de Regulamentul de organizare şi funcționare.

Din perspectiva reglementărilor juridice, auditul financiar se separă în:

a) **auditul financiar al conturilor anuale** cerut expres de lege (Legea contabilității, Legea societăților comerciale). Datorită faptului că este prevăzut în actul constitutiv al societății comerciale (pe acțiuni sau cu răspundere limitată), este denumit **audit statutar (cenzorial)** sau **audit legal**. Exercitarea acestui tip de audit financiar se efectuează potrivit *Normelor de audit financiar şi certificare a bilanțului contabil, emise de C.E.C.C.A.R. în anul 1995*. Începând cu acest an, bilanțurile contabile ale regiilor autonome, societăților comerciale şi ale altor entități economice cu personalitate juridică au fost supuse verificării şi certificării.

Prin verificarea şi certificarea bilanțului contabil se înțelege examinarea profesională, sistematică a activităților financiar-contabile în vederea exprimării unei opinii responsabile şi independente asupra: ansamblului măsurilor organizatorice stabilite şi aplicate de administratori pentru protecția activelor patrimoniale, administrarea şi utilizarea resurselor economico-financiare; imaginii fidele, clare şi complete a patrimoniului, a situației financiare şi a rezultatelor reflectate în bilanț.

În cazul societăților comerciale ale căror situații financiare nu sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar, adunarea generală a acționarilor va hotărî contractarea auditului financiar sau numirea cenzorilor, după caz.

Auditul statutar (cenzorial) reprezintă totalitatea atribuțiilor stabilite prin lege profesioniştilor independenți (cenzori) pentru supravegherea, cu caracter permanent, a gestiunii şi verificarea conturilor anuale.

Auditul statutar este de origine legală, adică obligatoriu ca efect al Legii societăților comerciale.

Potrivit legii, activitatea de cenzor poate fi desfăşurată de către experți contabili, persoanele cu studii superioare, persoane cu studii economice superioare cu diplomă recunoscută şi cu practică în activitatea financiar-contabilă de cel puțin 5 ani, precum şi de societăți comerciale membre ale CECAR.

Cenzorii au ca obligații principale supravegherea gestiunii societății, verificarea legalității situațiilor financiare întocmite, ținerea regulată a registrelor, conformitatea evaluării elementelor patrimoniale cu regulile stabilite pentru întocmirea şi prezentarea situațiilor financiare.

Adunarea generală poate aproba situațiile financiare anuale numai dacă acestea sunt însoțite de raportul cenzorilor.

Comisiile de cenzori întocmesc un raport care cuprinde opinia lor cu privire la măsura în care situațiile financiare, prezentate adunării generale şi utilizatorilor externi, reflectă fidel poziția financiară şi performanțele întreprinderii. Cenzorii pot sancționa iregularitățile constatate prin refuzarea certificării ori procedând la o certificare cu rezerve a conturilor anuale. Adunarea generală a asociaților poate refuza aprobarea lor, pe baza opiniei formulate de comisiile de cenzori.

Întinderea şi efectele răspunderii cenzorilor sunt determinate de regulile mandatului. Revocarea cenzorilor se poate face numai de adunarea generală, cu votul cerut la adunările extraordinare.

b) **auditul financiar al conturilor anuale** efectuat la cererea societăților comerciale, pe baza şi în condițiile stabilite de contractul de prestări de servicii încheiat în acest sens. Datorită acestei caracteristici, se mai numeşte şi audit contractual.

Exercitarea acestui tip de audit financiar se face în conformitate cu prevederile O.U.G. nr. 75/1999, republicată, privind activitatea de audit financiar şi cu Normele naționale de audit, aprobate de C.E.C.C.A.R. în anul 1999.

Misiunea de auditare a situațiilor financiare are ca obiectiv exprimarea de către auditor a unei opinii, potrivit căreia situațiile financiare au fost stabilite în toate aspectele lor semnificative, conform unei referințe contabile identificate. Auditorul este obligat să îşi formeze şi să exprime o opinie în legătură cu situațiile financiare, ceea ce nu înseamnă că auditarea situațiilor financiare exonerează conducerea unității de responsabilitățile sale în

legătură cu elaborarea şi prezentarea situațiilor financiare. Opinia auditorului oferă credibilitate situațiilor financiare, furnizând o asigurare ridicată dar nu absolută (termenul „asigurare" are semnificația de satisfacție a auditorului în ceea ce priveşte fiabilitatea unei declarații formulate).

Misiunea de auditare a situațiilor financiare se finalizează odată cu elaborarea **raportului de audit**. În raportul auditorului se apreciază dacă situațiile financiare au fost întocmite şi elaborate conform prevederilor Legii contabilității, Cadrului general de întocmire a situațiilor financiare şi Standardelor Internaționale de Contabilitate.

Raportul de audit trebuie să exprime *clar opinia auditorului* referitoare la situațiile financiare luate în ansamblu şi conține următoarele elemente esențiale: titlul, destinatarul, paragraful de prezentare sau de introducere (identificarea situațiilor financiare care fac obiectul auditului, responsabilitățile conducerii unității şi ale auditorului), paragraful care conține întinderea auditului (referire la Standardul Internațional de Audit, la normele sau practicile naționale aplicabile, descrierea demersurilor puse în practică de auditor), paragraful referitor la opinie (care exprimă părerea auditorului referitoare la situațiile financiare), data raportului, adresa şi semnătura auditorului.

Raportul auditorilor este supus spre aprobare adunării generale a acționarilor sau asociaților şi se publică în Monitorul Oficial.

Test de autoevaluare 11.1.

I. Încercuiți răspunsurile corecte:

1) Auditul:

a) reprezintă o misiune de opinie, încredințată unui profesionist independent;
b) poate fi efectuată numai de experții contabili;
c) reprezintă examinarea situațiilor financiare;
d) reprezintă procedura de control a contabilității şi gestiunii unei firme.

A=a+b+c+d; B=a +c+d; C= a +c; D= a+b+c.

2. Auditul financiar:

a) este principala formă de audit modern;
b) verifică respectarea, în special, a regulilor contabile;
c) este identic cu auditul operațional;
d) asigură verificarea documentelor de sinteză.

A=a+b+d; B=a+b+c+d; C= b+c+d; D= a+b+c.

3. Raportul de audit trebuie:

a) să țină seama de standardele tehnice şi etice ale profesiei;
b) să indice procedurile de audit puse în practică;
c) să prezinte corect şi just faptele;
d) să permită identificarea situațiilor financiare care fac obiectul auditului.

A=a+b+c; B=a+c+d; C= a+c; D= a+b+c+d.

II. Identificați enunțurile adevărate (A) şi false (F):

1. CAFR funcționează ca organism profesional cu scop patrimonial.
2. Auditul statutar reprezintă auditul situațiilor finanicare anuale şi a situațiilor finanicare anuale consolidate.
3. Auditorii statutari şi firmele de audit sunt înregistrați (înregistrate) într-un registru public.
4. Auditorul statutar sau firma de audit este numit(ă) de adunarea generală a acționarilor (asociaților) entității auditate.
5. Misiunile de audit presupun atitudine independentă şi transparență.

11.3. Auditul intern

Baza legală de desfăşurare a acestei activităţi o constituie O.U.G. nr. 75/1999, modificată şi completată.

Conform acestor reglementări, activitatea de audit intern este organizată şi desfăşurată în societăţile comerciale ale căror situaţii financiare sunt supuse auditului financiar, în entităţile economice din domeniul public şi la instituţiile publice.

Începând cu exerciţiul financiar al anului 2001, unităţile economice ale căror situaţii financiare sunt supuse, potrivit legii, auditului financiar sunt obligate să organizeze şi să asigure exercitarea activităţii profesionale de audit intern, potrivit cadrului legal stabilit.

Auditul intern reprezintă activitatea de examinare obiectivă a ansamblului activităţilor entităţii economice în scopul furnizării unei evaluări independente a managementului riscului, controlului şi proceselor de conducere a acestuia.

Obiectivele auditului intern se referă la:

a) verificarea conformităţii activităţilor din entitatea economică auditată cu politicile, programele şi managementul acesteia, în conformitate cu prevederile legale;

b) evaluarea gradului de adecvare şi aplicare a controalelor financiare şi nefinanciare dispuse şi efectuate de către conducerea unităţii în scopul creşterii eficienţei activităţii entităţii economice;

c) evaluarea gradului de adecvare a datelor/informaţiilor financiare şi nefinanciare destinate conducerii pentru cunoaşterea realităţii din entitatea economică;

d) protejarea elementelor patrimoniale bilanţiere şi extrabilanţiere şi identificarea metodelor de prevenire a fraudelor şi pierderilor.

Activitatea de audit intern se exercită de către persoane din interiorul sau exteriorul unităţii, într-un compartiment propriu sau pe baza unui contract de prestări de servicii.

11.4. Expertiza contabilă

Expertiza contabilă *reprezintă activitatea de cercetare, evaluare şi apreciere fundamentală multilateral de către unul sau mai mulţi specialişti în contabilitate, în probleme din activitatea economico-socială care sunt consemnate în contabilitate şi a căror cercetare implică studierea documentelor şi a informaţiilor contabile.*

Expertiza contabilă se dispune de organul de urmărire penală, de instanţa de judecată, la cerere sau din oficiu, când, pentru lămurirea unor fapte sau împrejurări ale cauzei, în vederea aflării adevărului, sunt necesare cunoştinţele unui expert în probleme financiar-contabile.

Expertiza contabilă are ca obiect nu clarificarea problemelor juridice, ci situaţii, activităţi şi operaţii economico-financiare care nu pot fi indicate decât de către organele judiciare, dar a căror cercetare se face pe baza studierii informaţiilor şi documentelor contabile.

Proba prin expertiză contabilă este frecvent solicitată în domeniul litigiilor privind gestiunile economice. Localizând-o la acest domeniu, se poate spune că expertiza contabilă are drept obiect cercetarea situaţiei economice a unei gestiuni aşa cum aceasta rezultă din contabilitate şi din documentele de evidenţă privind intrarea şi ieşirea legală a valorilor materiale şi băneşti, cu scopul de a se stabili în final prejudiciul produs, în perioada dată expertului (experţilor) spre cercetare. Folosind metode specifice ştiinţei contabilităţii, expertul

(experţii) prezintă organului judiciar concluzii fundamentate pe documente şi evidenţe contabile.

Expertiza contabilă îndeplineşte mai multe funcţii. Între acestea, pe primul plan se află cea de *mijloc de probă* în cauzele în care este necesară lămurirea unor situaţii, fapte sau operaţii economico-financiare care necesită cercetarea documentelor şi evidenţelor contabile. Ea este solicitată şi are o importanţă de necontestat, îndeosebi atunci când este vorba de daune în gestiune şi, în general, de daune aduse avutului public şi privat, dând lămuriri importante cu privire la dimensiunea prejudiciului, natura şi răspunderea faptului care au generat prejudiciul.

În al doilea rând, expertiza contabilă îndeplineşte şi o funcţie de *fundamentare a acţiunilor de arbitraj în litigiile dintre unităţi patrimoniale, precum şi a deciziilor de imputare sau, dimpotrivă, pentru contestarea acestor decizi, precum şi pentru fundamentarea unor decizii proprii.*

Expertiza contabilă poate avea ca obiect de cercetare şi *situaţia economico-financiară a unui agent economic, capacitatea acestuia de a genera profit, aşa cum aceasta rezultă din evidenţele tehnico-operativă şi contabilă*, cu scopul de a se formula concluzii referitoare la modul de administrare a patrimoniului. Ea poate avea ca obiect şi analiza economic-financiară a unui agent economic, în vederea aprecierii modului în care se încheie şi se realizează raporturile contractuale.

Expertizele contabile se pot clasifica în funcţie de două criterii:

după *scopul principal* în care au fost solicitate:

- **expertize contabile judiciare**, reglementate de: Codul de procedură civilă, Codul de procedură penală, alte legi speciale;
- **expertize contabile extrajudiciare**. Aceste expertize sunt efectuate în afara procedurilor reglementate privind rezolvarea unor cauze supuse verdictului justiţiei. Sunt efectuate în afara unui proces judiciară.

Expertizele contabile dispuse din oficiu sau acceptate la cererea părţilor în fazele de instrumentare şi judecată a unor cauze civile şi/sau comerciale, ataşate sau nu unui proces penal, se numesc expertize contabile. Toate celelalte expertize contabile sunt extrajudiciare.

după *natura principalului obiectiv* la care se referă:

- expertize contabile civile, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor civile;

- expertize contabile penale, dispuse sau acceptate în rezolvarea unor aspecte civile ataşate litigiilor penale;

- expertize contabile comerciale, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor comerciale;

- expertize contabile fiscale, dispuse sau acceptate în rezolvarea litigiilor fiscale;

- alte categorii de expertize contabile judiciare, dispuse de organele în drept sau extrajudiciare solicitate de către clienţi.

Conform ultimei clasificări, expertizele contabile pot fi la rândul lor **judiciare sau extrajudiciare**. Expertizele contabile judiciare şi extrajudiciare sunt reglementate legal, procedural şi profesional.

Condiţiile privind organizarea şi desfăşurarea expertizelor contabile judiciare şi extrajudiciare sunt reglementate prin prevederile Ordonanţei guvernului nr. 65/1994, republicată, privind organizarea activităţii de expertiză contabilă şi a contabililor autorizaţi.

Conform acestor reglementări, efectuarea de expertize contabile judiciare şi extrajudiciare este dreptul exclusiv al agenţilor contabili. Expertizele contabile nu pot fi efectuate de contabilii autorizaţi cu studii medii sau superioare şi nici de către alţi specialişti.

Ordonanţa nr. 65/1994, republicată, prevede că exercitarea oricărei atribuţii specifice calităţii de expert contabil de către persoane neautorizate sau care se află într-o situaţie de incompatibilitate constituie infracţiune şi se sancţionează potrivit legii penale. De asemenea, persoanele care exercită atribuţii specifice calităţii de expert contabil fără viza anuală se

sancționează disciplinar potrivi Regulamentului de organizare şi funcţionare a Corpului Experților Contabili şi Contabililor Autorizați.

Reglementările procedurale privind alegerea şi numirea experților contabili, precum şi modul de efectuare a expertizelor contabile se regăsesc în Codurile de procedură civilă şi penală.

În fine, reglementările cu caracter profesional sunt oferite, în primul rând, de Regulamentul de organizare şi funcționare a C.E.C.C.A.R., conform căruia experții contabili pot efectua expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice sau juridice, cum ar fi: expertize amiabile (la cerere), expertize financiar-contabile, arbitraje în cauze civile, expertize de gestiune.

În al doilea rând, asemenea reglementări sunt prevăzute în Norma profesională C.E.C.C.A.R. nr. 35 privind expertizele contabile. Totodată, Biroul Permanent al Consiliului Superior al Corpului a emis Normele de aplicare a măsurilor privind activitatea de expertiză contabilă judiciară.

Analiza reglementărilor procedurale şi profesionale pune în evidență unele particularități ale expertizelor contabile judiciare şi extrajudiciare, civile şi penale.

Normele profesionale stabilesc că expertizele contabile judiciare pot fi dispuse numai de către organele îndreptățite de lege pentru administrarea probei cu expertiza.

Numirea expertului sau experților contabili, atât din oficiu cât şi recomandați de părțile în proces, se poate face numai de către organul în drept să dispună administrarea probei cu expertiza contabilă.

Test de autoevaluare 11.2.

Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Expertizele contabile:
   a) se desfăşoară după o metodologie comună;
   b) urmăresc rezolvarea problemelor de fond, precum şi a principalelor aspecte procedurale;
   c) trebuie efectuate în conformitate cu normele juridice şi metodologice specifice contabilității;
   d) necesită o analiză critică a documentelor contabile.

   A=a+b+c+d; B=b+c+d; C= a+c+d; D= a+c.

2. Expertiza contabilă:
   a) poate contribui la perfecționarea activității financiar-contabile;
   b) poate identifica situații necorespunzătoare;
   c) se identifică cu controlul financiar;
   d) poate constata cazuri de încălcare a normelor financiar-contabile.

   A=a+b+c; B== a+b+c+d; C= a+b+d; D= a+d.

3. CECCAR:
   a) este persoană juridică, publică şi autonomă;
   b) îşi constituie filiale, fără personalitate juridică;
   c) organizează evidența experților contabili şi contabililor autorizați prin înscrierea acestora în Tabloul Corpului;
   d) îşi desfăşoară activitatea pe baza Regulamentului de organizare şi funcționare.

   A=a+c+d; B== a+b+d; C= b+c+d; D= a+b+c+d.

4. Organul îndreptățit să dispună efectuarea expertizei judiciare stabileşte:
   a) expertul;

b) obiectul expertizei;
c) întrebările la care trebuie să răspundă expertul;
d) data depunerii raportului de expertiză.
A=a+b+c; B== a+b+c+d; C= a+b+d; D= a+b.

5. Tipuri de expertiză:
   a) tehnică;
   b) medicală;
   c) contabilă;
   d) criminalistică.
   A=a+b+c+d; B== a+b+c; C= a+b+d; D= a+b.

6. Expertiza contabilă:
   a) este mijloc de probă în justiție;
   b) este mijloc de fundamentare a acțiunilor arbitrale, judecătoreşti sau penale;
   c) poate avea ca obiect bancruta simplă sau frauduloasă;
   d) este judiciară şi extrajudiciară.
   A=a+b; B== a+b+d; C= a+b+c; D= a+b+c+d.

7. Expertiza contabilă:
   a) analizează cauzele care determină abateri de la normele legale cu caracter economic şi financiar;
   b) prezintă concluzii imperative pentru judecător;
   c) are ca obiect cercetarea unor fapte sau situații de natură economico-financiară, gestionară şi patrimonială;
   d) elaborează concluzii pe baza constatărilor făcute.
   A= a+b+c+d; B== a+c+d; C= a+b+d; D= a+d.

8. Expertiza judiciară:
   a) este dispusă de organele judiciare pentru soluționarea cauzelor aflate în faza anchetei, de cercetare sau judecată;
   b) este mijloc de probă în justiție;
   c) excede acțiunea de control;
   d) este utilizată numai în situații de litigii între agenții economici.
   A= a+b+c; B== a+b+c+d; C= b+c; D= a+b.

9. Expertiza contabilă extrajudiciară:
   a) este solicitată în afara existenței unui dosar de anchetă, cercetare sau judecată;
   b) poate fi utilizată pentru certificarea bilanțului şi a contului de profit şi pierdere;
   c) poate fi solicitată în cazurile de gestiune frauduloasă şi abuz în serviciu;
   d) se mai numeşte expertiză amiabilă.
   A= b+c; B= a+b+c+d; C= a+c+d; D= a+b+c.

10. Proba cu expertiză contabilă:
    a) nu este acceptată ca superioară altor probe;
    b) are o contribuție importantă la soluționarea cauzei;
    c) poate fi însoțită de măsuri de refacere sau completare;
    d) serveşte evaluărilor organului care a dispus efectuarea sa.
    A= b+c+d; B= a+b+d; C= a+b+c+d; D= b+d.

11. Expertizele contabile judiciare:
    a) au ca scop şi finalitate administrarea lor ca mijloc de probă în justiție;
    b) sunt ordonate de CECCAR;
    c) se află la confluența dintre domeniul contabil şi cel al dreptului;
    d) poate avea valoare de probă absolută.
    A= a+b+c; B= a+c+d; C= a+c; D= a+b.

12. Există expertize contabile judiciare:
    a) în materie civilă;
    b) administrate în cauze penale;
    c) în materie comercială;
    d) pentru certificarea conturilor anuale.
    A= a+b+c+d; B= a+b+c; C= a+b; D= a+c.

11.4.1. Experții contabili şi contabilii autorizați

Specialitatea de **expert contabil** este o profesiune *independentă*, reglementată şi definită oficial în fiecare țară.

În baza prevederilor legale, *expertul contabil este persoana care a dobândit această calitate în condițiile prevăzute de lege şi are competență profesională de a verifica şi de a aprecia modul de organizare şi de conducere a activității economico-financiare şi de contabilitate, de a supraveghea gestiunea societăților comerciale şi de a verifica legalitatea bilanțului contabil şi a contului de profit şi pierdere.*

Expertul contabil poate executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări:

a) ține sau supraveghează contabilitatea şi întocmeşte sau verifică şi semnează situațiile financiare;

b) acordă asistență privind organizarea şi ținerea contabilității;

c) efectuează analize economico-financiare şi evaluări patrimoniale;

d) efectuează expertize contabile dispuse de organele judiciare sau solicitate de persoane fizice ori juridice în condițiile prevăzute de lege;

e) execută alte lucrări cu caracter financiar-contabil, de organizare administrativă şi informatică;

f) îndeplineşte, potrivit dispozițiilor legale, atribuțiile prevăzute în mandatul de cenzor la societățile comerciale;

g) acordă asistență de specialitate necesară pentru înființarea şi reorganizarea societăților comerciale;

h) efectuează pentru persoane fizice şi juridice servicii profesionale care presupun cunoştințe de contabilitate.

Calitatea de expert contabil poate fi obținută, prin examen, de persoana care îndeplineşte următoarele condiții:

a) are capacitate de exercițiu deplină;

b) are studii economice superioare cu diplomă recunoscută de Ministerul Educației, Cercetării şi Tineretului;

c) nu a suferit nicio condamnare care, potrivit legislației în vigoare, interzice dreptul de gestiune şi de administrarea societăților comerciale.

La cerere, persoanele care au titlul de academician, profesorii şi conferențiarii universitari, doctorii în economie şi doctorii docenți, cu specialitatea finanțe sau contabilitate, au acces la profesia de expert contabil pe baza titlului de doctor, cu îndeplinirea condițiilor

prevăzute şi susţinerea unui interviu privind normele de organizare şi funcţionare a C.E.C.C.A.R.

Experţii contabili pot să-şi exercite profesia individual sau se pot constitui în societăţi comerciale, potrivit legii.

Societăţile comerciale de expertiză contabilă trebuie să îndeplinească următoarele condiţii:

a) să aibă ca obiect de activitate exercitarea profesiei de expert contabil;

b) majoritatea acţionarilor sau asociaţilor să fie experţi contabili şi să deţină majoritatea acţiunilor sau a părţilor sociale;

c) consiliul de administraţie al societăţii comerciale să fie ales în majoritate dintre acţionarii sau asociaţii experţi contabili;

d) acţiunile să fie nominative şi orice nou asociat sau acţionar să fie admis de adunarea generală.

Contabilul autorizat *este persoana care a dobândit această calitate pe bază de examen în condiţiile prevăzute de normele legale şi are capacitatea de a executa pentru persoanele fizice şi juridice următoarele lucrări:*

a) ţine contabilitatea operaţiunilor economico-financiare prevăzute în contract;

b) pregăteşte lucrările în vederea elaborării situaţiilor finanicare.

Contabilii autorizaţi pot să-şi exercite profesia individual ori în societăţi comerciale.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi nu pot să efectueze lucrări pentru agenţii economici sau pentru instituţiile unde sunt salariaţi şi nici pentru persoanele cu care acestea sunt în raporturi contractuale sau se află în concurenţă.

Experţii contabili şi contabilii autorizaţi *răspund, în exercitarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil şi penal, după caz, potrivit legii.*

Test de autoevaluare 11.3.

I. Încercuiţi răspunsurile corecte:

1. Expertul contabil:
   a) verifică şi semnează situaţiile financiare;
   b) acordă asistenţă privind organizarea şi ţinerea contabilităţii;
   c) efectuează analize economico-financiare şi evaluări patrimoniale;
   d) efectuează expertize contabile.

   A= a+c+d; B= a+b+d; C= a+b+c+d; D= a+d.

2. Contabilii autorizaţi:
   a) ţin contabilitatea operaţiunilor economico-financiare;
   b) pregătesc lucrările în vederea elaborării situaţiilor finanicare;
   c) îşi exercită profesia individual şi în societăţi comerciale;
   d) depun jurământ scris.

   A= a+b+c; B= a+b+c+d; C= a+c+d; D= a+b+d.

3. Experţii contabili şi contabilii autorizaţi:
   a) nu pot efectua lucrări pentru societăţile la care sunt salariaţi;
   b) garantează răspunderea civilă privind activitatea desfăşurată;
   c) răspund, în executarea profesiei, disciplinar, administrativ, civil şi penal, după caz, potrivit legii;
   d) desfăşoară activităţi cu clienţii prin contract scris de prestări de servicii.

   A= a+b+c+d; B= a+b+c; C= a+b+d; D= b+c+d.

4. Expertul contabil:

a) dobândeşte această calitate în condiţiile legii;
b) organizează şi conduce contabilitatea;
c) supraveghează gestiunea societăţilor comerciale;
d) întocmeşte situaţii financiare anuale.
A= a+b+c; B= a+b+c+d; C= a+b+d; D= a+c.

5. Experţii contabili:
a) încheie cu clienţii un contract de prestări de servicii;
b) acordă asistenţă privind organizarea şi conducerea contabilităţii;
c) pot efectua lucrări pentru operatori economici, afini sau rude până la gradul al treilea, inclusiv;
d) efectuează expertize contabile solicitate numai de persoane juridice.
A= a+b+c+d; B= a+b+d; C= a+c+d; D= a+b.

6. Experţii contabili pot efectua următoarele categorii de lucrări:
a) asistenţă privind organiyarea şi ţinerea contabilităţii;
b) audit statuar;
c) expertize contabile judiciare;
d) întocmirea şi depunerea declaraţiilor fiscale.
A= a+b+c+d; B= a+b+c; C= b+c+d; D= a+c+d.

7. Contabilii autorizaţi **:**
a) pot întocmi bilanţuri contabile;
b) verifică şi certifică bilanţul contabil;
c) pot ţine contabilitatea firmelor;
d) îndeplinesc mandatul de cenzor.
A= a+b+c; B= a+b+d; C= a+b+c+d; D= a+c.

II. Identificaţi enunţurile adevărate (A) şi false (F):
1. Contabilul autoruzat poate efectua expertize contabile.
2. Expertiza contabilă judiciară se dispune numai la cererea părţilor, dar nu şi din oficiu.
3. Expertul contabil stabileşte întrebările la care urmează să ofere clarificările necesare.
4. Expertului contabil i se solicită încadrări juridice ale faptelor cercetate.
5. Conceptele de bază ale expertizei contabile s-au cristalizat în domeniul judiciar.
6. Folosirea datelor şi documentelor contabile ca probe în justiţie necesită îndeplinirea unor condiţii de formă şi de fond.
7. Sistemul general de incompatibilităţi operează numai în cazul expertului contabil.
8. Concluziile expertului contabil nu sunt obligatorii pentru organele judiciare.
9. Expertizele contabile judiciare pot fi efectuate numai de experţi contabili.
10. Exercitarea oricărei atribuţii specifice calităţii de expert contabil şi contabil neautoizat de către persoane neautorizate sau care se află într-o situaţie de incompatibilitate constituie infracţiune.

11.4.2. Raportul de expertiză contabilă

Rezultatul cercetărilor efectuate de expertul contabil se concretizează într-un document numit „Raport de expertiză contabilă”.

În conformitate cu practica, el este format din trei părţi:

1. În **„Introducere”** se menționează organul de urmărire penală sau instanța care a dispus efectuarea expertizei, data când s-a dispus efectuarea, numele şi prenumele expertului contabil, data şi locul unde a fost efectuată expertiza, data întocmirii raportului de expertiză, obiectul acesteia şi întrebările la care trebuie să se răspundă, materialul pe baza căruia expertiza a fost efectuată şi dacă părțile au dat explicații în cursul expertizei.

2. În partea a doua, **„Desfăşurarea expertizei contabile”**, se cuprind descrierea amănunțită a operațiilor de efectuare a expertizei contabile, obiecțiile sau explicațiile părților, precum şi analiza acestora, în lumina celor constatate de expert.

Constatările menționate în raport trebuie să fie susținute, pentru fiecare caz, de materialul documentar pe care se sprijină; totodată, ele trebuie însoțite de dispoziții normative (legi, hotărâri etc.) în vigoare în domeniul respectiv şi pe baza cărora a fost făcută fiecare constatare.

Dacă expertul nu împărtăşeşte punctul de vedere al organelor de control sau al altei expertize, el trebuie să menționeze aceste deosebiri, pe baza documentației şi a dispozițiilor normative.

3. **„Concluzii”** – parte în care se înscriu răspunsurile concrete la întrebările formulate de organul care a dispus efectuarea expertizei contabile. Tot aici se menționează şi cauzele care au favorizat producerea prejudiciului (atunci când el există).

Anexele la raportul de expertiză contabilă cuprind diferite situații, tabele, grafice în care se prezintă sistematizat date care au stat la baza fundamentărilor constatărilor formulate în raport. Anexele se întocmesc numai dacă este necesară documentarea şi argumentarea mai dezvoltată a unei constatări şi fac parte integrantă din raportul de expertiză contabilă.

Dacă sunt mai mulți experți numiți în aceeaşi cauză, se întocmeşte un singur raport de expertiză contabilă. Dacă nu există unanimitate de păreri, opiniile separate sunt consemnate în cuprinsul raportului de expertiză contabilă; în cazul în care există un dezacord total sau deosebiri mari de vederi, fiecare expert contabil întocmeşte un raport de expertiză, separat.

Raportul de expertiză contabilă se înaintează, împreună cu anexele sale, la organul care a dispus efectuarea expertizei.

Expertiza contabilă, ca şi celelalte forme de expertiză, este un mijloc de probă pentru formarea convingerii instanței sau organului care a dispus expertiza. De aceea, aprecierea finală şi valorificarea expertizei contabile se face de către organele care au dispus efectuarea expertizei.

Concluziile expertului contabil nu sunt imperative pentru organul judiciar. Judecătorul le foloseşte în măsura în care le consideră exacte şi le apreciază critic, ca şi pe celelalte probe.

Test de autoevaluare 11.4.

Încercuiți răspunsurile corecte:

1. Raportul de expertiză contabilă:
   a) se înaintează instanței;
   b) trebuie să cuprindă concluzii suficient de motivate;
   c) poate conține opiniile mai multor experți;
   d) este supus unei exigente aprecieri critice.

   A=a+b+d; B= a+b+c+d; C= a+b; D= a+b+c.

2. Raportul de expertiză contabilă:
   a) trebuie să cuprindă concluzii bazate pe date şi documente contabile;
   b) are o formă relativ standardizată;
   c) poate conține şi opiniile altor experți;
   d) este utilizat ca unic mijloc de probă în justiție.

   A=a+b+c; B= a+b+c+d; C= a+b; D= a+b+d.

3. Raportul de expertiză cuprinde:
   a) partea introductivă;
   b) operațiuni de efectuare a expertizei, obiecțiile sau aplicațiile părților;
   c) concluziile;
   d) încadrarea juridică a faptelor.

   A= a+b+c+d; B= a+c; C= a+b+c; D= a+c+d.

11.5. Răspunsuri la testele de autoevaluare

Test de autoevaluare 11.1.

I. 1-B; 2-A; 3-D.
II. 1-F; 2-A; 3-A; 4-A; 5-A.

Test de autoevaluare 11.2.

1-A; 2-C; 3-D; 4-B; 5-A; 6-D; 7-B; 8-A; 9-B; 10-C; 11-C; 12-B.

Test de autoevaluare 11.3.

I. 1-C; 2-B; 3-A; 4-B; 5-D; 6-A; 7-C.
II. 1-F; 2-F; 3-F; 4-F; 5-A; 6-A; 7-F; 8-A; 9-A; 10-A.

Test de autoevaluare 11.4

1-B; 2-A; 3-C.

11.6. Lucrare de verificare pentru Unitatea 11

Valorificarea expertizei contabile în practica judiciară.

11.7. Bibliografie pentru Unitatea 11

1. I. Florea, R. Florea, I. Macovei, M.Berbeci. *Introducere în expertiza contabilă şi auditul finanicar,* Editura CECCAR, 2005.
2. L. Ionescu, *Expertiza contabilă în România. Teorie şi practică*, Ed. C.H.Beck, 2010.
3. xxx Ordonanța de urgență privind auditul statutar al situațiilor financiare anuale şi al situațiilor financiare anuale consolidate, M.Of. al României, nr. 481 din 30 iunie 2008.
4. xxx Ordonanța de urgență nr. 75 din 1 iunie 1999, republicată, privind activitatea de audit financar.
5. xxx Ordonanța de urgență nr. 65 din 19 august 1994, republicată, privind organizarea activității de expertiză contabilă şi a contabililor autorizați.

B I B L I O G R A F I E

B. Colasse - *Contabilitate generală*, Editura Moldova, 1995.

Gh. Creţoiu, I. Bucur – *Contabilitate. Fundamentele şi noul cadru juridic*, Editura C.H. Beck, 2007.

I. Florea, R. Florea, I. Macovei, M. Bercheci – *Introducere în expertiza contabilă şi auditul financiar*, Editura CECCAR, Bucureşti, 2005.

O. Călin, M. Ristea – *Bazele contabilităţii*, Editura Didactică şi Pedagogică, 2003.

M. Capron – *Contabilitatea în perspectivă,* Editura Humanitas, Bucureşti, 1994.

N. Feleacă, L. Malciu, St. Bunea – *Bazele contabilităţii*, Editura Economică, 2002.

Acte normative

1. Legea contabilităţi nr. 82/1991, modificată şi completată, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 454 din 18 iunie 2008.

2. Ordinul ministrului finanţelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, nr. 766 şi 766 bis din 10 noiembrie 2009.